

Attualità

## Società semplici e condono tombale Incroci potenzialmente pericolosi

5 Dicembre 2007

Riflessioni sull'utilizzabilità di minusvalenze da partecipazioni conseguite in anni "definiti" utilizzate in compensazione di futuri redditi della stessa natura, vale a dire di plusvalenze

**Thumbnail** Quali censure possono muoversi a una società semplice, avente quale principale attività in concreto la detenzione e la gestione di partecipazioni societarie, che ponga in essere una serie di atti di compravendita delle stesse (magari con delle parti correlate) nell'anno di imposta 2002, coperto da condono tombale, conseguendo ingenti minusvalenze, utilizzate per compensare redditi della stessa natura, cioè redditi diversi di natura finanziaria costituiti da plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate, conseguiti nei successivi anni 2003 e 2004?  
Image not found or type unknown

Si ritiene utile in premessa evidenziare che la società semplice determina il proprio reddito complessivo secondo le medesime modalità delle persone fisiche, ossia sommando i redditi riconducibili alle singole categorie, quantificati distintamente secondo le disposizioni previste per ciascuna di esse, ai sensi degli articoli 6, 8 e 9 del Tuir.

A tal riguardo si ricorda che, poiché le disposizioni del Codice civile precludono alle società semplici l'esercizio di attività commerciali, le stesse non possono conseguire redditi d'impresa (fatta eccezione per l'ipotesi di cui all'articolo 56-bis, comma 1).

Per quanto attiene, poi, all'individuazione del soggetto d'imposta, l'articolo 5 del Tuir dispone l'imputazione del reddito complessivo conseguito da società di persone per trasparenza ai soci delle stesse, proporzionalmente alla quota di partecipazione detenuta da ognuno di essi.

Sempre con riferimento al regime di imposizione diretta previsto per le società semplici, si evidenzia che le plusvalenze da cessione di partecipazioni societarie, qualificate e non qualificate,

costituiscono, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere *c*) e *c-bis*) (articolo 81 comma 1, lettere *c* e *c-bis*) nella numerazione antecedente alla riforma attuata con il Dlgs 344/2003), redditi diversi di natura finanziaria. In base all'articolo 68, commi 3 e 5, del Tuir (già articoli 82, commi 3 e 4), le plusvalenze sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze e, qualora le seconde siano superiori alle prime, l'eccedenza è portata in deduzione, fino a concorrenza, delle plusvalenze dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quarto.

Concludendo questo sommario *excursus* preliminare, le plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate sono assoggettate:

- per l'anno d'imposta 2003, a un'imposta sostitutiva del 27% sull'intero ammontare, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, Dlgs 461/1997, senza confluire nel reddito complessivo da imputare ai soci
- a partire dall'anno 2004, invece, a seguito della riforma del sistema fiscale realizzata mediante il Dlgs 344/2003, al regime di imposizione ordinaria, essendo in particolare disposto (articolo 68, comma 3, del Tuir) che tali plusvalenze siano imponibili per il 40%<sup>(1)</sup> e che il relativo importo imponibile debba essere indicato nel quadro RN del modello Unico SP, confluendo nel reddito complessivo da imputare per trasparenza pro quota ai soci della società semplice.

Le plusvalenze da cessione di partecipazioni non qualificate sono soggette (come avveniva anche prima della riforma) a imposta sostitutiva del 12,5 per cento.

Tornando alla descrizione della fattispecie da analizzare, si ipotizzi che la società semplice abbia presentato dichiarazione di definizione automatica degli anni pregressi, ai sensi dell'articolo 9 della legge 289/2002, per gli anni 1997-2002 ("condono tombale").

Il quesito da porsi potrebbe essere se debba o meno essere consentita l'utilizzabilità, nei quattro anni successivi, delle citate minusvalenze in deduzione dei redditi della stessa natura eventualmente conseguiti.

Ipotizziamo anche che la società semplice abbia indicato, riportandola in eccedenza negli anni successivi, nel modello Unico SP 2003 per l'anno d'imposta 2002 (anno coperto da condono) una ingente minusvalenza, derivante da cessione di una partecipazione qualificata; minusvalenza, per altro, frutto di atti di compravendita di partecipazioni posti in essere tra società appartenenti al medesimo gruppo, con riferimento ai quali, inoltre, non appaiono individuabili valide ragioni economico-finanziarie, né criteri condivisibili di determinazione dei prezzi di acquisto/cessione<sup>(2)</sup>.

La società avrebbe, in sostanza, utilizzato la quasi totalità dell'eccedenza per compensare redditi della stessa natura, cioè redditi diversi di natura finanziaria costituiti da plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate, conseguiti nei successivi anni 2003 e 2004.

Nel caso proposto, la questione fiscalmente rilevante, indipendentemente da considerazioni in merito alla "genuinità" o meno della minusvalenza, è se, nel silenzio della normativa, le minusvalenze, conseguite in un anno coperto da condono tombale, possano essere *tout court* utilizzabili in compensazione di plusvalenze conseguite in anni successivi; in caso di risposta affermativa al primo quesito, è necessario chiarire se, qualora le operazioni gestionali che hanno condotto al conseguimento delle minusvalenze siano fiscalmente, a vario titolo, contestabili, possano essere disconosciuti gli effetti delle stesse in sede di accertamento, con la pretesa erariale del versamento delle imposte sulle plusvalenze da cessioni di partecipazioni conseguite nel 2003 e nel 2004.

In merito al primo aspetto, si richiama la norma di cui all'articolo 9, comma 9, della legge 289/2002, la quale dispone che il perfezionamento della definizione automatica per gli anni pregressi (condono tombale) rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione e cristallizza, di fatto, l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate.

Dall'esame della legge emerge che il legislatore non ha espressamente previsto la possibilità di riportare "perdite" conseguite in annualità coperte da condono nei periodi d'imposta successivi alle stesse e anzi, come chiarito dalla circolare 17/2003 dell'agenzia delle Entrate, l'articolo 9 afferma il principio dell'irrelevanza delle perdite riportate a nuovo. Infatti, ai sensi del comma 7 della citata norma: *"Ai fini della definizione automatica è esclusa la rilevanza a qualsiasi effetto delle perdite risultanti dalla dichiarazione originaria [...]. Il riporto a nuovo delle perdite è consentito con il versamento di una somma pari al 10% delle perdite stesse"*.

Premesso che è evidente che il riferimento alle "perdite" non sembra riconducibile che alla categoria del reddito d'impresa e che nel caso di specie si tratta invece di minusvalenze da cessioni di partecipazioni conseguite da entità, quali le società semplici, assimilabili, sotto il profilo del trattamento tributario, a persone fisiche non esercenti attività di impresa, ci si chiede se, tuttavia, le citate norme non siano altro che l'esplicitazione, con riferimento a una singola fattispecie, di un principio generale alla base dell'istituto del condono tombale.

Dalla richiamata disposizione potrebbe, infatti, dedursi che quando il legislatore ha voluto che situazioni di "perdita", in senso "atecnico", riconducibili ad annualità coperte dal condono tombale potessero esplicitare i propri effetti anche in periodi successivi, lo ha espressamente previsto, come

nel caso dell'affrancamento delle perdite citato.

Al contrario, la richiamata legge sul condono non tratta della possibilità o meno di utilizzare, in compensazione di redditi della stessa natura conseguiti nei quattro anni successivi, l'eventuale eccedenza di minusvalenze da cessione di partecipazione qualificate e/o non qualificate.

Tuttavia, qualora non si estendesse il principio di irrilevanza delle perdite anche alle minusvalenze da cessione di partecipazioni conseguite da una società semplice, o da una persona fisica, si rischierebbe di estendere i "benefici" del condono tombale ad annualità alle quali tale istituto non è applicabile.

Si potrebbe sostenere che, analogamente a quanto previsto con riferimento al trattamento delle perdite, le quali, salvo essere affrancate attraverso il versamento di un importo pari al 10% delle stesse, non possono essere portate in compensazione nei periodi d'imposta successivi, e quindi divengono "inutilizzabili" per il contribuente che ricorre alla definizione anni pregressi, la minusvalenza da cessione di partecipazioni generatasi nel 2002 (o in precedenti anni coperti da condono tombale) dovrebbe non produrre effetti fiscali negli anni successivi.

Ciò in applicazione dei principi generali di irrilevanza delle perdite e di limitazione dei "benefici" del condono tombale agli anni oggetto di definizione automatica.

Definendo la propria posizione ai sensi dell'articolo 9 della legge 289/2002, la società semplice si sarebbe posta, cioè, al "riparo" da eventuali accertamenti per redditi non dichiarati o parzialmente dichiarati negli anni coperti dal condono, ma avrebbe perso la possibilità di utilizzare le eccedenze di minusvalenze da cessione di partecipazioni.

È plausibile che, qualora non si condividesse una simile interpretazione, si dovrebbe allora optare per la possibilità di disconoscere gli effetti fiscali di eventuali atti (strumentalmente posti in essere al fine di "creare" minusvalenze da cessione di partecipazioni, in un anno oggetto di definizione automatica, utilizzate in anni di imposta successivi per compensare redditi della stessa natura), procedendo ad accertare le imposte connesse a tali redditi diversi di natura finanziaria.

Infatti, se non si accogliesse la tesi a favore della irrilevanza delle minusvalenze da cessione di partecipazioni, né quella della possibilità di disconoscere gli effetti fiscali degli atti che le hanno generate e hanno consentito il conseguimento di vantaggi fiscali in anni successivi a quelli oggetto di definizione automatica, si approderebbe all'assurda (e ingiusta?) conclusione in base alla quale la società semplice che, ad esempio nel 2002, abbia posto in essere atti di compravendita di partecipazioni con parti correlate a prezzi di acquisto e cessione spropositati e in alcun modo correlati al valore della partecipazione compravenduta, in modo da "crearsi" eccedenze di minusvalenze anni pregressi, aderendo al condono tombale mediante il versamento di poche centinaia di euro (nel caso ovviamente in cui non vi siano stati altri redditi), possa godere di una

completa "immunità" fiscale, con riferimento alle plusvalenze da cessione di partecipazioni conseguite eventualmente sino al 2006.

**NOTE:**

1) Trattandosi di plusvalenze su cessioni di partecipazioni qualificate detenute non in regime di impresa.

2) Con riferimento alla possibilità di appurare le operazioni gestionali a seguito delle quali sono state conseguite le minusvalenze si evidenzia che, ai sensi dell'articolo 9, comma 10, della legge 289/2002, il perfezionamento della procedura di cui allo stesso articolo preclude, nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, ogni accertamento tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria. Tuttavia, si ritiene che la preclusione all'accertamento non inibisce il potere di accesso, ispezione e verifica, pur in presenza di annualità coperte dal condono tombale. Infatti, quando il legislatore ha inteso inibire i poteri istruttori lo ha espressamente disposto; l'articolo 7, comma 11, della citata legge 289/2002 ha previsto che *"la definizione automatica inibisce, a decorrere dalla data del primo versamento e con riferimento a qualsiasi organo inquirente [...] limitatamente all'attività d'impresa e di lavoro autonomo l'esercizio dei poteri di cui agli artt 32, 33, 38, 39 e 40 del DPR 600/73 [...e articoli 51, 52, e 54 del DPR 633/72 [...]"*.

Pertanto, avendo la società semplice aderito nel caso di specie al condono tombale, si ritiene che nessuna eccezione possa essere posta in merito ai poteri istruttori di accesso, ispezione e verifica.

Tale affermazione sembra essere, inoltre, confermata da quanto riportato nella circolare n. 12/2003, ove, al paragrafo n. 3.3.1, si afferma che l'Amministrazione finanziaria *"potrà sottoporre a controllo società o associazioni che hanno chiesto la definizione automatica, ai soli fini dell'accertamento dei redditi dei singoli soci"*.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/societa-semplici-e-condono-tombale-incroci-potenzialmente-pericolosi>