

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 16/05/2006 n. 61

Oggetto:

Istanza interpello. Costituzione di diritto di usufrutto su quota di partecipazione di societa' in accomandita semplice- Imputazione del reddito - Articolo 5 del Dpr n. 917 /1986

Testo:

Quesito

Il contribuente istante e' titolare, in qualita' di socio accomandante, di quote di partecipazione in diverse societa' in accomandita semplice.

Al riguardo, il contribuente fa presente che intende cedere, sia a titolo gratuito che a titolo oneroso, i diritti di usufrutto sulle proprie quote di partecipazione, rimanendo in tal modo titolare della sola nuda proprieta'.

Con riferimento alle predette cessioni dei diritti di usufrutto, che il contribuente fa presente di voler effettuare con atto notarile, si chiede di conoscere:

1. chi sia il soggetto passivo ai fini delle imposte sul reddito per i redditi prodotti dalle societa';
2. se il diritto parziario da costituire sulla quota sia opponibile all'amministrazione finanziaria;
3. a chi si estendano eventuali avvisi di accertamento emessi nei confronti della societa'.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

Il contribuente ritiene che, nella fattispecie prospettata, tutti gli obblighi fiscali e le responsabilita' nei confronti dell'erario siano a carico del titolare del diritto di usufrutto sulla quota e non del socio accomandante che risulta titolare esclusivamente della nuda proprieta'.

Parere della Direzione

Con riferimento all'istanza di interpello pervenuta, la scrivente fa presente che la stessa e' da ritenersi inammissibile in quanto priva dei presupposti stabiliti dall'articolo 1 del decreto 26 aprile 2001, n. 209.

L'istituto dell'interpello del contribuente, introdotto dall'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e regolamentato con il citato decreto n. 209 ha, infatti, l'obiettivo di far conoscere preventivamente al contribuente interessato quale sia la portata delle disposizioni tributarie applicabili in relazione ad una fattispecie concreta e personale.

L'istanza di interpello deve, pertanto, contenere la circostanziata e specifica descrizione del caso da trattare per il quale sussistono oggettive condizioni di incertezza in merito all'interpretazione delle disposizioni tributarie applicabili.

La risposta fornita dall'Agenzia ha efficacia esclusivamente nei confronti del contribuente istante e limitatamente al caso concreto e personale prospettato nell'istanza di interpello.

Il caso riportato nell'istanza di interpello in esame appare, invece, formulato in modo poco circostanziato. Il quesito concerne una generica operazione di costituzione di diritto di usufrutto su quote di partecipazione di una s.a.s.; non sono stati indicati i soggetti a favore dei quali si intende effettuare la cessione a titolo oneroso o gratuito, ne' viene fornita alcuna indicazione in merito agli eventuali adempimenti di natura civilistica che il contribuente intende porre in essere al fine di consentire che la costituzione del diritto di usufrutto abbia effetto

rispetto alle diverse società di cui il contribuente istante è socio accomandante.

La presente risposta, pertanto, viene resa nell'ambito dell'attività di consulenza giuridica di cui alla circolare n. 99 del 2000 e non è idonea a produrre gli effetti tipici della risposta ad un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

Tanto premesso, con riferimento al quesito proposto si ricorda, in via preliminare, che nella società in accomandita semplice il trasferimento della quota detenuta da un socio accomandante è disciplinato dall'articolo 2322 del codice civile.

In via generale, tale disposizione stabilisce, al comma 1, che la quota del socio accomandante è trasmissibile in via generale in caso di morte. Il comma 2 della medesima disposizione stabilisce, inoltre, che "salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, la quota può essere ceduta, con effetto verso la società, con il consenso dei soci che rappresentano la maggioranza del capitale".

La disposizione da ultimo citata consente, quindi, il trasferimento della quota non solo a causa di morte ma anche per atto tra vivi, subordinandone in quest'ultimo caso, l'efficacia nei confronti della società al consenso degli altri soci della società che rappresentino la maggioranza del capitale sociale.

In considerazione della citata previsione normativa, la quale espressamente consente la cessione della quota del socio accomandante, deve altresì ritenersi che in relazione alla medesima quota possano essere ceduti anche diritti parziari reali, quali ad esempio il diritto di usufrutto che, si ricorda, attribuisce al suo titolare il godimento dei frutti, e pertanto, il diritto a percepire gli utili derivanti dall'altra partecipazione societaria.

La costituzione del diritto di usufrutto sulla quota di partecipazione comporta una dissociazione dei diritti connessi alla quota stessa, in quanto all'usufruttuario spetta il diritto agli utili, senza che ciò possa fargli acquisire la qualifica di socio, mentre al titolare della quota, che non perde la qualifica di socio, spetta la nuda proprietà.

Sul piano fiscale, si ricorda che l'imputazione del reddito prodotto dalle società di persone è soggetto al regime della trasparenza, previsto dall'articolo 5, commi 1 e 2, del TUIR.

La norma citata prevede, infatti, che "I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili".

Di analogo tenore è la disposizione recata dall'articolo 8 del Tuir secondo cui anche le perdite realizzate dalle società di persone devono essere attribuite a ciascun socio in proporzione alla quota di partecipazione agli utili.

Le norme citate, pertanto, pur individuando nei soci i soggetti cui attribuire per trasparenza il reddito societario, stabiliscono altresì che lo stesso deve essere imputato in misura proporzionale alla quota di partecipazione agli utili. Elemento determinante per l'attribuzione del reddito prodotto dalla società di persone è, dunque, il diritto di partecipazione agli utili; qualora tale diritto manchi si deve escludere l'attribuzione del reddito.

Al riguardo appare utile rilevare che la correlazione tra partecipazione agli utili ed attribuzione del reddito contenuta nell'articolo 5 del Tuir, costituisce una esplicitazione del principio già affermato nell'articolo 1 del Tuir secondo cui il presupposto dell'imposizione diretta deve essere individuato nel "possesso dei redditi", inteso come disponibilità del reddito e come effettiva possibilità di fruire dello stesso.

In definitiva, a parere della scrivente, deve escludersi che l'utile prodotto dalla società è spettante al soggetto titolare del diritto di usufrutto sulla quota sociale possa essere imputato, sotto il profilo fiscale, al nudo proprietario della quota. Questi, infatti, per effetto della cessione del diritto parziario sulle partecipazioni, perde il diritto agli utili.

Tale diritto per effetto della costituzione del diritto di usufrutto

viene, invece, acquisito dall'usufruttuario che diventa anche soggetto passivo, ai fini dell'Irpef, per la tassazione dei redditi prodotti dalla societa'.

Le considerazioni che precedono portano, quindi, a ritenere che, sul piano fiscale, la costituzione del diritto di usufrutto a favore di soggetto terzo rispetto alla societa', su quote del socio accomandante di una societa' in accomandita semplice, abbia rilievo anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Con la conseguenza che in capo al titolare del diritto di usufrutto competono tutti gli obblighi gravanti sul soggetto passivo dell'imposta, compresi quelli dichiarativi, nonche' l'eventuale responsabilita' solidale (gravante anche sul soggetto titolare della nuda proprieta') nei confronti della stessa Amministrazione finanziaria in ordine ad eventuali atti impositivi riguardanti la societa'.

In merito alla cessione del diritto di usufrutto si ricorda, inoltre, che l'articolo 9 del Tuir, concernente la determinazione dei redditi e delle perdite stabilisce, al comma 5, che le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento.

Tramite l'inserimento di tale disposizione, il legislatore fiscale ha inteso evitare che fossero esclusi da imposizione eventuali redditi prodotti non a seguito di cessione di diritti di proprieta' ma derivanti dalla cessione di diritti parziari.

Pertanto, l'operazione di cessione dell'usufrutto della quota di partecipazione dell'accomandante, prospettata dal contribuente, qualora sia effettuata a titolo oneroso, comporta il realizzo di una plusvalenza ai sensi dell'articolo 67, comma 1, del TUIR come si e' gia' avuto modo di precisare con la risoluzione n. 104 del 29 marzo 2002 (cui si rinvia per ulteriori chiarimenti) concernente la cessione del diritto di usufrutto di una quota di partecipazione in una S.r.l..

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.