

Risposta n. 121

Roma, 19 dicembre 2018

**OGGETTO: Articolo 109, comma 5 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e articoli 25 e 27 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.
Trattamento fiscale onere derivante dalla remissione del debito ai propri soci**

QUESITO

La società istante **Alfa** è il frutto dell'aggregazione dei professionisti e dei soci di due società: **Beta**, facente parte del network internazionale **Delta**, e **Gamma** facente parte del network internazionale **Omega**.

Nel 2015 la società, all'epoca denominata **Epsilon**, ha infatti acquistato:

- dalla **Beta**, il ramo d'azienda "avente ad oggetto l'attività di ...";
- dalla **Gamma**, il ramo d'azienda "avente ad oggetto l'attività di ...".

Una volta acquistati i rami d'azienda e mutata la denominazione in **Alfa**, la società ha aderito al network internazionale **Omega**.

In seguito al perfezionamento dell'aggregazione, il network **Delta**, più precisamente, la società **Delta S.c.r.l.**, ha avviato, nell'ottobre 2015, due procedimenti arbitrali presso la international Court of Arbitration:

- il primo nei confronti della cedente **Beta**, della sua controllante, **Iota**, e dello Studio **Digamma**;

- il secondo nei confronti di alcuni soci di **Beta** (e di altre entità connesse), soci anche di **Delta S.c.r.l.** all'epoca della cessione del ramo d'azienda, e oggi soci di **Alfa**.

In esito al primo giudizio arbitrale, **Delta S.p.a** e **Iota** sono state condannate a corrispondere in via solidale a **Delta S.c.r.l.** una “*termination fee*” e lo Studio **Digamma** una “*termination fee*”.

Il secondo arbitrato è quello da cui trae origine il dubbio interpretativo oggetto del presente interpello.

In questo secondo procedimento, **Delta S.c.r.l.** ha agito nei confronti dei soci persone fisiche di **Beta** per ottenere il risarcimento dei danni subiti in conseguenza della cessione del ramo d'azienda a **Alfa** in violazione dei patti parasociali sottoscritti dagli stessi in qualità di soci di **Delta S.c.r.l.**...

Alla luce delle prescrizioni contenute in detti documenti, il Tribunale arbitrale ha ritenuto che i convenuti, cedendo il ramo d'azienda di **Beta** senza previa autorizzazione e comunicazione a **Delta S.c.r.l.**, abbiano violato gli obblighi assunti in qualità di soci della stessa e segnatamente gli obblighi di cui all'articolo ... della carta associativa **Delta**.

Ha quindi quantificato il reddito che **Delta S.c.r.l.** avrebbe ricevuto da **Beta**, ove questa non avesse ceduto il ramo d'azienda a **Alfa**...

Tuttavia, sul presupposto che “il risarcimento adeguato a favore di **Delta s.c.r.l.** ammonta a euro, assumendo uno scenario “effettivo” in cui l'unico flusso di entrate che **Delta** percepisce dall'Italia proviene dalla nuova Impresa Membro Italiana, avendo le Imprese Membro Italiane bloccato tutti i propri contributi”, la Corte ha concluso che: “La coerenza dello scenario “effettivo” richiede che i corrispettivi per lo scioglimento effettivamente versati dalle imprese membro italiane”, in conseguenza della decisione resa dal Tribunale arbitrale nell'ambito del primo arbitrato, “vengano detratti dagli importi dovuti ai sensi del presente lodo”.

Pertanto, poiché in esecuzione del primo arbitrato **Delta S.c.r.l.** ha ricevuto una “*termination fee*” e lo Studio **Digamma** una “*termination fee*”, l’importo dell’indennizzo dovuto dai convenuti nel secondo arbitrato ammonta è stato ridotto di quanto già dovuto sulla base del primo lodo.

Il lodo è stato dichiarato efficace in Italia con decreto nel 2018 dalla Corte d’Appello all’esito del procedimento per il riconoscimento e l’esecuzione dei lodi stranieri ex articolo 839 del c.p.c... Esso è stato impugnato dai convenuti, al fine di ottenerne l’annullamento, e il giudizio è allo stato pendente. In proposito, in sede di presentazione della documentazione integrativa, l’istante rappresenta che “la possibilità di accoglimento dell’opposizione in questione debba essere oggettivamente considerata senz’altro remota”.

Analogo ricorso è stato proposto avanti alla Corte di Appello, ma nel 2018 gli ex partner di **Delta** hanno presentato le proprie “*Conclusions de désistement*”. Al riguardo, con la documentazione integrativa, l’istante rappresenta che nella medesima data i soci convenuti hanno rinunciato all’impugnazione del lodo.

La società istante, benché estranea ai due procedimenti arbitrali descritti, e non gravata da alcun obbligo a motivo delle relative decisioni, intende farsi carico della parte di indennizzo che gli ex soci di **Delta S.c.r.l.**, oggi soci di **Alfa**, sono stati condannati a.

A detti fini, la società istante:

- ha contratto un finanziamento;
- ha utilizzato i fondi così acquisiti, e in parte risorse proprie, per corrispondere a **Delta S.c.r.l.** l’indennizzo, che il secondo *partial award*, esecutivo ancorché impugnato, ha stabilito doversi versare da parte dei convenuti in via solidale;
- ha iscritto nella propria contabilità un credito nei confronti dei soggetti in luogo dei quali ha proceduto al pagamento.

Intende quindi rimettere ai propri soci il debito ex articolo 1236 del codice civile, salvo diritto alla restituzione in caso di annullamento parziale o totale del lodo. All'esito della remissione residuerà un credito nei confronti dei non soci di **Alfa**.

L'Istante evidenzia che l'oggetto principale della sua attività è "...". Inoltre, precisa, che la maggioranza del capitale sociale "deve essere di titolarità di soggetti abilitati all'esercizio della ...".

I soci (ivi compresi gli ex soci **Delta**) hanno l'obbligo di eseguire le prestazioni accessorie (Statuto di **Alfa**) in maniera esclusiva a favore della società istante. Infine, in caso di cessazione o rinuncia alle prestazioni accessori i soci devono recedere dalla società.

Nella documentazione integrativa prodotta la società istante fa presente che il fatturato complessivamente realizzato nell'esercizio 2014/2015 prima della cessione dei rami d'azienda dalle due società cedenti è stato pari ad euro ..., attribuibile quanto a euro ... alla vecchia società Gamma e quanto a euro ... alla società **Beta**; negli anni successivi il fatturato di **Alfa** è stato, nel periodo 2015/2016, pari a euro ..., nel periodo 2016/2017, euro ... e, nel periodo 2017/2018, euro

La società istante ha poi fornito un prospetto riferito a ciascun socio da cui si evince che i fatturati degli anni successivi alle cessioni dei rami d'azienda sono riconducibili agli ex soci **Delta** confluiti in **Alfa** nella misura rispettivamente del 58 per cento, 48 per cento e 50 per cento.

La società istante ha, inoltre, fornito l'elenco dei clienti che, a seguito dell'acquisto del ramo d'azienda, sono traslati da **Beta** a **Alfa**, con indicazione, per ciascuno, del fatturato realizzato.

Dall'elenco dei clienti allegato alla documentazione integrativa, emerge che da **Delta** Spa a **Alfa** sono traslati clienti corrispondenti a circa il 70 per cento. Più precisamente dal predetto elenco si legge che i clienti del ramo (trasferito)

fatturavano euro e che i clienti rimasti in **Alfa** sono quelli il cui fatturato era pari a circa euro

Infine, sempre nella documentazione integrativa l'istante ha precisato che l'articolo ... dello statuto di **Alfa** prevede che: "Alle Azioni Ordinarie, se di titolarità di soci persone fisiche, e alle Azioni XX sarà connesso, ai sensi dell'articolo 2345 cod. civ., l'obbligo di tali soci di eseguire le prestazioni accessorie". Dette prestazioni, che i soci "sono tenuti ad eseguire direttamente a favore della Società, ed indirettamente a favore dei clienti della stessa, possono essere collegate... allo svolgimento da parte della Società dell'Attività di Ovvero avere anche ad oggetto l'amministrazione o altre funzioni interne della Società". Ai sensi del successivo articolo ... "Ciascun socio con prestazioni Accessorie, ove richiesto dall'organo amministrativo, sarà tenuto a stipulare con la Società un contratto in cui saranno specificati, nel rispetto di quanto previsto alla presente Sezione III, contenuti, durata, modalità e corrispettivo relativi alle Prestazioni accessorie da questi svolte a favore della Società".

La formalizzazione di specifici contratti di prestazione d'opera è intervenuta, per ragioni giuslavoristiche, esclusivamente con riferimento ai soci non iscritti in ordini professionali.

I soci obbligati all'esecuzione delle prestazioni accessorie "sono tenuti a svolgere la loro attività professionale in maniera esclusiva a favore della Società" (articolo ...) e hanno diritto al pagamento, da parte della Società di un corrispettivo fisso lordo minimo annuo pari a euro; l'organo amministrativo ha facoltà di deliberare, per singoli soci o categorie degli stessi, modifiche e adeguamenti di detto importo e di deliberare la corresponsione di un corrispettivo variabile sulla base delle performance e dei risultati raggiunti dalla Società e dal singolo socio in ciascun esercizio sociale, che non potrà in ogni caso eccedere il limite massimo di otto volte l'ammontare del corrispettivo fisso effettivamente corrisposto al socio nel medesimo anno.

In relazione a quanto precede, la società chiede di conoscere:

- se l'onere derivante dalla remissione del debito ai propri soci soddisfi il requisito dell'inerenza e possa quindi essere dedotto nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio ai sensi dell'articolo 108, comma 1, del TUIR (quesito n. 1);
- se la remissione del debito determini in capo alla stessa società l'obbligo di effettuare le ritenute previste dagli articoli 25 e 27 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (quesito n. 2).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante, alla luce dei principi sui quali si basa il principio di inerenza di un costo, ritiene che nella fattispecie qui rappresentata - sebbene la società non abbia alcun obbligo di effettuare la remissione del debito - l'onere sostenuto dalla stessa a fronte della remissione del debito a favore dei soci sia da considerare riferibile all'attività imprenditoriale posta in essere, a prescindere dalla natura di quest'ultima sia essa ordinaria (o meno) o vincolata (o meno). Il predetto onere, infatti, è sostenuto dalla Società in funzione della propria attività economica (quesito n. 1).

Al riguardo l'istante osserva che, benché la decisione arbitrare all'origine dell'onere considerato sia stata resa nei confronti di alcuni soci della società **Alfa**, ex soci della **Delta** S.c.r.l. per un inadempimento contrattuale a essi imputabile, è indubbio che tale inadempimento abbia avvantaggiato in modo significativo **Alfa**. La società istante evidenzia che l'acquisizione del ramo di azienda di **Delta** ha potuto realizzarla solo a seguito della violazione commessa da alcuni soci di **Alfa** di fatto, in quanto, laddove gli stessi avessero chiesto l'autorizzazione in base al contratto la stessa sarebbe stata sicuramente negata.

Inoltre, aggiunge, che il riversamento di clientela da **Delta** a **Alfa** per effetto del passaggio dei soci della prima fa ritenere che l'istante non potrebbe

oggi vantare una posizione di leadership sul mercato. La violazione commessa ha dunque permesso un'espansione della attività economica che altrimenti non avrebbe potuto realizzarsi.

La società fa inoltre un'altra considerazione con riferimento ai soci. In particolare, evidenzia che tale operazione ha avvantaggiato tutti i soci della **Alfa** e non solo quelli pervenuti a seguito dell'acquisizione. Ciò in quanto, tutti i soci traggono beneficio dal maggiore sviluppo dell'attività economica.

Questa circostanza porta quindi la società ad osservare che, qualora a fronte del vantaggio di tutti, solo i soci che sono passati da **Delta** a **Alfa** dovessero subire dei sacrifici legati all'indennizzo da essi dovuto alla **Delta**, vi sarebbe uno squilibrio nella distribuzione tra tutti i soci dei benefici e dei malefici. Pertanto, poiché la coesione della compagine sociale è elemento fondamentale per la preservazione del principale fattore della produzione, è certamente interesse della società sostenere un onere per soddisfare tale interesse.

La stretta connessione tra l'attività economica e i servizi professionali resi dai soci trova chiara espressione sia nel vincolo ad effettuare le citate prestazioni accessorie contenuto nello statuto della società (cfr. articolo ...) sia in considerazione degli effetti del patto parasociale con cui si prevede che in caso di recesso di un socio una particolare modalità di determinazione del valore di liquidazione.

Sempre nella documentazione integrativa l'istante, in proposito, ha confermato che tutti i soci di **Alfa** prestano in via esclusiva la propria attività a favore di **Alfa** e che ciascun socio con prestazioni accessorie, ove richiesto dall'organo amministrativo, sarà tenuto a stipulare con la società un contratto in cui saranno specificati contenuti, durata, modalità e corrispettivo relativi alle prestazioni accessorie da questi svolte a favore della Società.

In relazione al secondo quesito posto, l'istante è dell'avviso che la remissione del debito non determini in capo alla stessa l'obbligo di effettuare le

ritenute previste dagli articoli 25 e 27 del d.P.R. n. 600 del 1973, non potendo attribuirsi all'incremento patrimoniale conseguito dai soci per effetto della remissione natura reddituale.

Più precisamente non si tratta di reddito di lavoro autonomo in quanto non costituisce la remunerazione per una prestazione professionale da questi svolta a favore della società quale prestazione accessoria, non trovando la sua causa nell'obbligo della società stessa di compensare detta attività. Tale remissione non costituisce nemmeno un indennizzo dovuto da **Alfa** agli ex soci di **Delta**, in quanto i danni sofferti da questi ultimi non sono legati a un mandato da essi ricevuto dalla stessa **Alfa**.

È da escludere ancora che la remissione possa essere considerata quale corrispettivo per la cessione della clientela in quanto non dipende da un rapporto contrattuale di tipo obbligatorio nel quale il cedente a fronte di un corrispettivo si obbliga a favorire il subentro dell'acquirente nei rapporti professionali con i suoi clienti e a rinunciare ad esercitare l'attività nei confronti di questi (cfr. risoluzione 9 luglio 2009, n. 177/E).

In questo caso la remissione serve, quindi, solo a reintegrare il patrimonio di una parte dei soci della società condannata a risarcire **Delta**.

L'istante precisa ancora che la remissione non costituisce compenso per l'assunzione di obblighi di fare, non fare, permettere perché i soci non hanno assunto e non assumeranno alcun obbligo che possa essere associato in via sinallagmatica alla remissione.

Infine, **Alfa** osserva che la remissione non costituisce utile in qualunque forma corrisposto, in quanto, non costituisce la distribuzione di un risultato positivo derivante dallo svolgimento dell'attività e non riguarda tutti i soci della società ma solo una parte di essi.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni di seguito indicate si ritiene che l'onere sostenuto dall'istante a fronte della remissione del debito ai soci:

- costituisce un onere inerente, riconducibile agli oneri pluriennali di cui all'articolo 108, comma 1, del TUIR;
- non determina per la società l'obbligo di effettuare la ritenuta di cui all'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973.

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica o presuppone una valutazione in merito alla corretta determinazione e quantificazione degli importi citati in istanza, con riferimento all'istante e alle altre società citate e all'effettiva esistenza dei requisiti di cui all'articolo 108, comma 1, del TUIR. Il presente parere, perciò, affronta e produce effetti limitatamente agli specifici quesiti posti dalla società istante riguardanti l'inerenza del costo e le ritenute alla fonte eventualmente applicabili, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, si ricorda che l'amministrazione finanziaria ha chiarito, in diverse occasioni, che l'inerenza di un costo è legata alla riferibilità dello stesso all'attività dell'impresa (cfr. *ex multis*, risoluzione 16 maggio 2008 n. 196/E).

In tal senso anche la giurisprudenza che più volte ha affermato il principio secondo il quale l'inerenza va intesa come "accostamento concettuale tra due entità (la spesa, o costo, e l'impresa) che determina un'imprescindibile ed indissolubile correlazione fra le entità medesime". Cosicché, l'elemento negativo del reddito "assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esplicita e diretta correlazione a questa o quella specifica componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili per l'impresa" (cfr. Cass. sentenze 21 gennaio 2009, n. 1465, e 24 novembre 2011, n. 24930).

Finalità della regola dell'inerenza è perciò quella di distinguere i costi che attengono alla produzione del reddito dell'impresa da quelli sostenuti per finalità extra imprenditoriali (tipicamente la distrazione di attività dall'impresa per finalità di utilità dei soci o dei beneficiari).

Tanto premesso, nel caso in esame occorre valutare se l'onere sostenuto a fronte della remissione di debito effettuata dalla società nei confronti degli ex soci di **Delta** risulti nei fatti correlato all'attività economica svolta dall'istante e, quindi, soddisfi il principio di inerenza o, al contrario, sia effettuato per mere finalità extra imprenditoriali, distraendo attività dall'impresa per finalità di utilità dei soci.

A tal proposito, vanno evidenziate le peculiarità che caratterizzano il caso in esame come più sopra esposto: i clienti grazie ai quali la società istante consegue parte del suo fatturato provengono dagli ex soci di **Delta**, i quali sono vincolati all'effettuazione di prestazioni professionali accessorie alla società istante da svolgere anche nei confronti dei predetti clienti.

Ebbene, proprio la predetta clientela e il relativo fatturato che sono confluiti nella società istante sono gli elementi che costituiscono il risarcimento a carico degli ex soci di **Delta** nei confronti di **Delta** medesima.

L'accollo del debito risarcitorio da parte dell'istante appare, perciò, inerente la peculiare attività svolta da **Alfa** e, quindi, ai ricavi che la stessa intanto ha potuto conseguire in quanto i soci le hanno apportato i clienti generatori degli stessi e si sono obbligati ad effettuare prestazioni accessorie alla stessa da svolgere anche nei confronti dei predetti clienti.

Può perciò ritenersi che le predette peculiari circostanze della fattispecie concreta portano ad escludere che l'accollo del debito degli ex soci di **Delta** nei confronti di **Delta** da parte della società istante comporti la distrazione di attività dell'impresa per finalità di utilità dei soci.

Per quanto concerne il quesito n. 2, si ritiene che la società istante non sia tenuta ad operare la ritenuta prevista dall'articolo 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in quanto la remissione del debito non costituisce in capo agli ex soci di **Delta** alcun arricchimento poiché compensa esclusivamente il mancato pagamento dell'indennizzo da parte degli stessi.

Si ribadisce che resta impregiudicato, ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritte in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante, possa condurre ad identificare un disegno abusivo.

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente