



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF189

**INFO FISCO**

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del

**dott. Andrea Cirrincione**

[www.redazionefiscale.it](http://www.redazionefiscale.it)

Pag. 1 / 6

<b>OGGETTO</b>	<b>CONFERIMENTO DI SERVIZI NELLE SOCIETÀ DI PERSONE – IL SOCIO D'OPERA</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	TRIB. DI ROMA, DECRETO 21/05/2019
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>23/10/2019</b>

***Sintesi:** con Decreto del 21/5/2019, il Tribunale di Roma ha affrontato la “annosa” questione relativa alla possibilità di capitalizzare i conferimenti d'opera nell'ambito delle società di persone, ritenendo non ammessa tale pratica (contrariamente all'orientamento prevalente) posto che anche nell'ambito delle società di capitali capitale svolge la primaria funzione di garanzia nei confronti dei terzi. Si analizza di seguito la problematica della capitalizzabilità del conferimento d'opera, con particolare riferimento alle società di persone, evidenziando le eventuali conseguenze.*

Il contratto di società prevede, a monte, che la qualità di socio si acquista in seguito al conferimento di beni e di servizi (**art. 2247 c.c.**):



*"Con il contratto di società **due o più persone conferiscono beni o servizi** per l'esercizio in comune di una attività economica allo scopo di dividerne gli utili".*



**N.B.:** per socio “ordinario” ci si riferisce al soggetto che conferisce beni (in denaro o in natura) o crediti.

## SOCIO D'OPERA: NOZIONE

Il socio d'opera (ipotesi piuttosto frequente nell'ambito delle società di persone) è il socio che conferisce nella società il proprio lavoro, manuale o intellettuale. Il codice civile gli attribuisce il diritto alla partecipazione agli utili e alle perdite in funzione del valore attribuito al suo apporto.

## LA DISCIPLINA DEI CONFERIMENTI

Il conferimento costituisce un elemento essenziale del contratto di società. Attraverso il conferimento un soggetto acquisisce la qualità di socio con i conseguenti **diritti**:

- **amministrativi**, relativi alla vita societaria (nelle società di persone occorre avere riguardo alla distinzione tra la figura dell'amministratore e quella di socio “di capitale”; inoltre tali società non possiedono una “assemblea” ed il bilancio può essere approvato in via tacita)
- **di natura economica**:
  - a) una quota parte della titolarità del capitale sociale (con il conseguente diritto all'assegnazione del capitale residuo in sede di scioglimento della società)



**Nota:** il conferimento di beni comporta l'iscrizione del valore di essi nell'attivo patrimoniale, con contropartita l'iscrizione nel capitale sociale del controvalore di tali beni.

- b) il diritto alla **partecipazione agli utili**; in merito alla partecipazione agli utili si richiamano le disposizioni che seguono:

Art. 2262 c.c.	<i>"Salvo patto contrario ciascun socio ha diritto di percepire la sua parte di utili dopo l'approvazione del rendiconto."</i>
Art. 2263 c.c.	<i>Le parti spettanti ai soci nei guadagni e nelle perdite si presumono proporzionali ai conferimenti. Se il valore dei conferimenti non è determinato dal contratto, esse si presumono eguali. [...] Se il contratto determina soltanto la parte di ciascun socio nei guadagni, nella stessa misura si presume che debba determinarsi la partecipazione alle perdite."</i>
Art. 2264 c.c.	<i>La determinazione della parte di ciascun socio nei guadagni e nelle perdite può essere rimessa ad un terzo ...</i>
Art. 2265 c.c.	<i>È nullo il patto con il quale uno o più soci sono esclusi da ogni partecipazione agli utili o alle perdite (ndr: cd. "patto leonino")</i>



**ATTENZIONE:** il Codice civile disciplina espressamente i **diritti del socio d'opera** in materia di utili e perdite.

Art. 2295 c. 1, n. 7	<i>"L'atto costitutivo della società deve indicare: [...] 7) le prestazioni a cui sono obbligati i soci di opera ...</i>
Art. 2263 c. 2	<i>"La parte spettante al socio che ha <b>conferito la propria opera</b>, se non è determinata dal contratto, è fissata dal giudice, secondo equità."</i>
Art. 2282	<i>"il <b>socio che ha conferito</b> nella società <b>la propria opera</b> può essere <b>escluso</b> per <b>sopravvenuta inidoneità</b> a svolgere l'opera"</i>
Art. 2500 quater, c. 2 (trasformazione)	<i>"Il <b>socio d'opera</b> ha diritto all'assegnazione di un numero di azioni o di una quota in misura corrispondente alla partecipazione che l'atto costitutivo gli riconosceva precedentemente alla trasformazione o, in mancanza, d'accordo tra i soci ovvero, in difetto di accordo, determinata dal giudice secondo equità."</i>

## DISTINZIONE TRA CONFERIMENTO DI BENI E CONFERIMENTO D'OPERA

I tratti sostanziali possono essere riassunti come segue:

DIFFERENZE TRA CONFERIMENTO D'OPERA E CONFERIMENTO DI BENI			
<b>Conferimento d'opera</b>	Variabilità nel tempo	Incertezza sull'iscrivibilità nell'attivo patrimoniale	L'eventuale assenza di previsioni di statuto (o contrattuali) in merito alla quota di utili spettanti al socio d'opera comporta l'intervento del giudice che la determina secondo equità
<b>Conferimento di beni</b>	Stabilità nel tempo	Iscrivibilità nell'attivo patrimoniale	L'eventuale assenza di previsioni di statuto (o contrattuali) in merito alla distribuzione degli utili comporta la loro ripartizione in parti uguali

## IL CONFERIMENTO D'OPERA

Un primo step per esaminare gli aspetti fondamentali del conferimento d'opera consiste nella corretta qualificazione giuridica dell'opera stessa.

Il Notariato (Studio n. 127-2006/I), relativamente alle società di persone, ha precisato che:

- ➔ il capitale è una grandezza pecuniaria pari alla sommatoria dei valori monetari dei beni conferiti
- ➔ è impropria la definizione di capitale nominale, laddove non c'è una clausola dell'atto costitutivo che lo fissi, come si desume dall'**art. 2295 c. 1, n. 6 c.c.** (v. sopra).



**N.B.:** per il Notariato, la funzione del capitale sociale si declina in modo diverso tra le varie tipologie di società:

- ✓ società di capitali: rappresenta un *“congegno inteso a contrastare il sovraindebitamento dell'ente e la traslazione conseguente del rischio sui creditori.”*
- ✓ società di persone: tale funzione risulta attenuata, in virtù della responsabilità illimitata dei soci (in caso di incapienza del patrimonio sociale i creditori possono fare affidamento sul patrimonio dei soci).

- ➔ **l'azzeramento del capitale non comporta la necessità di scioglimento** della società, posta l'assenza di una specifica disposizione, in merito, nel corpo dell'art. 2272 c.c.;
- ➔ la disciplina attribuisce piena libertà nella scelta delle risorse conferibili (ivi incluse le prestazioni di servizi)

### CAPITALIZZABILITÀ DEL CONFERIMENTO D'OPERA

Considerato quanto premesso, va analizzata la possibilità di capitalizzare il conferimento di servizi del socio d'opera nell'ambito delle società di persone.

#### IL CONFERIMENTO D'OPERA NELLE S.R.L. - CONFRONTO

**Nel caso delle S.r.l.** il D.lgs. 6/2003 ha introdotto la figura del conferimento d'opera, nel caso di specie, nell'art. 2464 c. 6 c.c.:



***“Il conferimento può anche avvenire mediante la prestazione di una polizza di assicurazione o di una fidejussione bancaria con cui vengono garantiti, per l'intero valore ad essi assegnato, gli obblighi assunti dal socio aventi per oggetto la prestazione d'opera o di servizi a favore della società. In tal caso, se l'atto costitutivo lo prevede, la polizza o la fidejussione possono essere sostituite dal socio con il versamento a titolo di cauzione del corrispondente importo in danaro presso la società.”***

Ne consegue che **nelle S.r.l.:**

- pur se connotate da una disciplina della tutela dell'integrità del patrimonio molto più stringente rispetto alle società di persone (posta la responsabilità limitata dei soci)
- il **codice civile ammette il conferimento della prestazione lavorativa del socio, purché appositamente garantita.**

Nota: il conferimento d'opera nelle Srl:

- ⇒ in quanto rientrante tra i conferimenti “in natura”
- ⇒ richiede la **relazione giurata di stima, ex art. 2465 c.c.** (v. Comitato interregionale dei Consigli Notarili del Triveneto, I.A.5).



**PRASSI DELL'AGENZIA:** il concetto è stato approfondito (con particolare riferimento al punto di vista fiscale) anche dalla (RM 35/2005, secondo la quale la Srl deve procedere

- ad una particolare modalità “di ammortamento” dell'attivo capitalizzato riferito alle opere promesse
- effettuato non tramite un coefficiente di ammortamento, ma tramite l'imputazione a conto economico del costo riferito alla prestazione effettivamente resa nel periodo d'imposta (da fatturare ordinariamente nel caso in cui il socio sia un professionista che conferisca la propria opera nell'ambito dell'attività di lavoro autonomo svolta).

CONFERIMENTO D'OPERA NELLE S.R.L.: LA PRASSI	
RM 35/2005	<p>Il conferimento comporta i seguenti effetti di bilancio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ "l'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale della società (macroclasse A o B-I- 7) di un valore pari alle quote di capitale attribuite al socio che assume l'obbligo di prestare l'opera o i servizi concordati in favore della società."</li> <li>✓ "La società conferitaria <b>imputerà a conto economico il costo relativo alla quota di prestazione oggetto del conferimento che ha contribuito alla produzione dei ricavi nel corso dell'esercizio</b> e, come <b>contropartita, ridurrà la voce iscritta nell'attivo dello stato patrimoniale</b> per un ammontare uguale, fino a completa estinzione della stessa."</li> <li>✓ "Il conferimento d'opera e servizi assume rilevanza fiscale sia in capo alla società sia in capo al socio conferente."</li> <li>✓ "Con riferimento alla società conferitaria, il costo per le prestazioni d'opera e servizi ricevute è deducibile secondo l'ordinario principio della competenza di cui all'articolo 109, comma 2, lettera b), del TUIR in base al quale "le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi".</li> <li>✓ "Per quanto concerne, invece, il socio conferente l'effettivo assoggettamento ad imposta dipende dal tipo di attività svolta dal socio conferente: attività d'impresa, di lavoro autonomo ovvero di lavoro dipendente ed assimilate."</li> </ul>

La disciplina del socio d'opera nell'ambito delle S.r.l. si fonda sull'orientamento che

- attribuisce al capitale la **rilevanza della sua funzione produttiva**
- posto che ammette la capitalizzazione del conferimento anche dell'opera lavorativa solo ove essa si presta per realizzare gli scopi societari (si pensi al caso di una società di ricerca scientifica che faccia entrare nella compagine sociale un famoso scienziato).

#### IL CONFERIMENTO D'OPERA NELLE SOCIETÀ DI PERSONE

Per quanto, al contrario, attiene le **società di persone**, si sono formati nel tempo **due distinti orientamenti**, rappresentati di seguito:

Tesi 1	Il capitale sociale svolge una funzione di garanzia dei terzi	E' precluso l'accesso del conferimento d'opera nel corpo del capitale sociale nell'ambito delle società di persone (la loro previsione va relegata nell'ambito di patti parasociali tra i soci)
Tesi 2	Il capitale ed i conferimenti svolgono una funzione produttiva	La prevalenza del profilo produttivo del capitale sociale comporta l'accesso al capitale sociale, con tutti i relativi diritti (amministrativi e patrimoniali)

#### LA GIURISPRUDENZA DI MERITO

##### A) TRIBUNALE DI ROMA DEL 21/5/2019

Il recente decreto del 21/05/2019 del tribunale di Roma ha recepito l'orientamento in base al quale il capitale sociale (ed i conferimenti), nell'ambito delle società di persone, svolge la funzione di garanzia.

Tale conclusione deriva dall'analisi di seguito sinteticamente riportata:

Affidamento	L'eventuale ammissione della capitalizzazione dei conferimenti d'opera comporterebbe che i creditori sarebbero indotti a fare affidamento su un capitale sociale della società almeno parzialmente incerto	
	<i>"i soci sono liberi di organizzare il patrimonio destinato all'impresa, anche in ordine al capitale sociale, con il limite della impossibilità di imputare a capitale valori non effettivi."</i>	
Mancanza di necessità	La capitalizzazione dei conferimenti d'opera non è necessaria né per garantire la parità di trattamento dei soci né per tutelare i creditori sociali	<b>Parità di trattamento dei soci:</b> Secondo il Tribunale la mancata capitalizzazione del conferimento d'opera non incide sui rapporti interni tra i soci laddove questi sono <i>"liberi di determinare, a prescindere dall'indicazione della cifra del capitale sociale, il valore dell'apporto a patrimonio del socio d'opera ..."</i>
Limitazione della libertà dei soci di fissare l'entità del capitale sociale	I soci sono liberi <i>"di costituire e/o mantenere attiva una società con capitale sociale pari a zero. La libertà dei soci, però, non è assoluta, trovando come detto il limite nella impossibilità di imputare valori non effettivi"</i> .	
	L'orientamento di cui sopra viene confermato dalle seguenti disposizioni:	<b>Art. 2306 cc.:</b> attuazione della delibera di riduzione reale del capitale mediante rimborso ai soci eseguibile solo <i>"dopo tre mesi dal giorno dell'iscrizione nel registro delle imprese ..."</i>
		<b>Art. 2303 c. 2 cc.:</b> divieto di ripartizione degli utili fino al reintegro o alla riduzione del capitale in misura corrispondente
		<b>Art. 2282 cc. (liquidazione):</b> diritto dei soci alla distribuzione dell'attivo solo dopo il pagamento dei debiti. Per quanto riguarda il rimborso dell'attivo il tribunale sottolinea che la norma specifica, per i conferimenti diversi dal denaro <i>"(tra cui rientrano anche i conferimenti d'opera), che la restituzione è fatta sulla base della valutazione che risulta dal contratto o in mancanza con riferimento al valore che avevano nel momento in cui furono eseguiti."</i>
		<b>Il riferimento ad una valutazione ammette indirettamente, contestualmente,</b> <i>"che, durante la vita della società, questi apporti non siano stati imputati (o almeno non lo siano necessariamente) a capitale. È chiaro, infatti, che la valorizzazione dei conferimenti d'opera si renderebbe necessaria solo nel caso in cui gli apporti non siano già stati imputati a capitale"</i> .
	<b>Art. 2263 c. 2:</b> il diverso trattamento del socio d'opera, nell'ambito della ripartizione degli utili e dell'imputazione delle perdite, conferma l'esistenza di un trattamento speciale riservato al socio d'opera.	
	<b>Art. 2500 quater cc.:</b> il fatto che la norma stabilisca il diritto del socio d'opera all'assegnazione di azioni o quote della società trasformata in misura corrispondente alla partecipazione che l'atto costitutivo gli riconosceva prima della trasformazione o in base all'accordo tra i soci o dal giudice, cristallizza la tesi della possibilità della non capitalizzazione delle quote del socio d'opera.	



## B) LA GIURISPRUDENZA DI CASSAZIONE

La Cassazione ha riconosciuto, in passato, il **diritto alla liquidazione della quota** al socio d'opera:

Diritto alla liquidazione della quota al socio d'opera	
Cass., n. 777/1980	Il codice civile prevede una parità di diritti nel riparto degli utili e delle perdite (art. 2263 cc.). Ne segue che la medesima parità deve seguirsi anche all'atto dello scioglimento del rapporto sociale nella determinazione della quota al socio uscente.
Cass., n. 3980/2001	



**N.B.:** tale orientamento non confligge col principio di non capitalizzabilità della quota del socio d'opera, posto che esso ha effetto solamente nell'ambito dei rapporti interni tra i soci (in sostanza tale diritto potrebbe derivare anche solo da apposite previsioni in patti parasociali tra i soci, senza effetto sui terzi).



Inoltre la **Cass. n. 3038/1976** ha precisato quanto segue (in relazione al recesso del socio, ma con concerti certamente estensibile anche al caso dello scioglimento della società):

- nelle società di persone il socio d'opera receduto ha **diritto**:
  - al rimborso del “conferimento”
  - e, per l'eventuale eccedenza, all'attribuzione di una parte dell'attivo patrimoniale residuo in proporzione della sua parte ai guadagni (artt. 2289 e 2282 cc.)
- nel caso in cui i soci convengano, per l'opera prestata, un compenso prefissato
  - la quota spettante al socio d'opera receduto non può superare detto limite
  - in deroga al criterio proporzionale del rimborso dei conferimenti in sede di cessazione del vincolo societario.



**Nota:** la mancanza della predeterminazione della quota di liquidazione (nel caso di specie spettante agli eredi) comporta la sua possibile determinazione da parte del giudice che (**Cass. sent. n. 1036/2009**) può applicare la presunzione della eguaglianza delle quote, salvo prova contraria.

Infine, nella **Cass. sent. n. 3980/2001** è stato fissato il principio in base al quale il socio d'opera ha comunque diritto alla liquidazione della quota:

- ⇒ nel caso in cui l'atto costitutivo prevede pari diritti in capo al socio d'opera, rispetto agli altri soci, nel riparto degli utili e delle perdite: nella stessa misura prevista per il riparto dei risultati economici d'esercizio
- ⇒ in caso contrario: la quota di liquidazione è fissata dal giudice secondo equità.

### CONCLUSIONI

Da quanto sopra, si possono trarre delle conclusioni per dare certezza agli operatori di settore:

- **indipendentemente dalla iscrizione al capitale sociale**, al socio che conferisce l'opera **spettano diritti del tutto analoghi** a quelli **previsti per i soci “ordinari”** (cioè quelli che possiedono una quota di capitale sociale)
- è tuttavia **opportuno che lo Statuto** (o altro atto separato sottoscritto da tutti i soci – cd. “patto parasociale”) **disciplini con precisione tali diritti** (in particolar modo quelli economici).