



Studio n. 92-2016/T

Trasformazione di società commerciale immobiliare in società semplice – Problematiche fiscali ^(*)

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributarî l'8 aprile 2016

Approvato dal CNN il 21 aprile 2016

Lo studio in sintesi (Abstract): *Lo Studio si propone di analizzare la natura del reddito prodotto che costituisce la condizione primaria per potersi avvalere delle agevolazioni fiscali previste dall'art. 1 comma 115 e seg. legge 208/2015 in relazione alla trasformazione di società commerciale in società semplice immobiliare. Si giungerà al risultato che potrà invocare l'agevolazione solo la società commerciale che maturi o si riprometta di maturare redditi classificabili anche come redditi fondiari e/o redditi diversi. Si valuterà inoltre la convenienza dell'operazione analizzando i profili della tassazione del reddito prodotto dalle società semplici immobiliari.*

Sommario: Introduzione; 1. NATURA DEL REDDITO PRODOTTO DALLE SOCIETÀ SEMPLICI DI GESTIONE IMMOBILIARE; 1.1 Reddito d'impresa. I confini ex art. 55 TUIR e art. 67 lett. i) TUIR – definizione del reddito prodotto dalle società semplici di gestione immobiliare; 2. TASSAZIONE DEL REDDITO DELLE SOCIETÀ SEMPLICI; 2.1 Normativa di riferimento; 2.1.1 Principio di trasparenza; 2.1.2 Reddito di partecipazione; 2.2 Inquadramento generale; 2.3 Inquadramento specifico; 2.3.1. Cessione di quote nelle società semplici; 2.3.1.1. Rideterminazione del valore di acquisto-doppia accezione; 2.3.2. Cessione di beni immobili posta in essere da una società semplice; 2.3.2.1 Nelle dirette; 2.3.2.2 Nelle imposte indirette 2.4. ; Assegnazione di beni immobili al socio di società semplice; 2.5. Recesso da società semplice; 3. QUALIFICAZIONE SUL PIANO FISCALE DELLA TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ COMMERCIALE IN SOCIETÀ SEMPLICE; 4. ABUSO DEL DIRITTO NELLA TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE – NUOVI CONFINI -; 4.1 Abuso del diritto nella trasformazione agevolata in società semplice 4.1.1 Modifica dell'oggetto sociale finalizzata alla trasformazione in società semplice; 4.1.2 Rivalutazione surrettizia del valore fiscale dei beni sociali che dovranno essere venduti; 4.1.3 Adozione del tipo sociale società semplice di gestione solo per sottrarsi alla tassazione del reddito d'impresa; 4.2 Regime fiscale della società semplice immobiliare dopo la contestazione definitiva di elusività; 5. SCELTA DEL TIPO SOCIALE Società Semplice. Conviene?

Introduzione

La scelta di avvalersi delle agevolazioni in materia di trasformazione di società commerciale ⁽¹⁾ in società semplice ⁽²⁾ deve essere vagliata in un'accezione più ampia e non limitata alla sola



verifica delle condizioni indicate dalla legge di Stabilità per il 2016 ⁽³⁾. La valutazione andrà comunque preceduta dall' accertamento dell'attività effettivamente svolta e che intenderà svolgere la società a trasformazione avvenuta; mentre infatti le società commerciali elencate nell'art 1 comma 115 legge 208/2015 sono assoggettate per legge ⁽⁴⁾, risultandone valorizzata a tal fine solo la componente soggettiva, al regime dei redditi d'impresa ⁽⁵⁾, al contrario le società semplici immobiliari, non potendo svolgere attività commerciale ⁽⁶⁾, possono maturare solo redditi classificabili per la specifica attività immobiliare ⁽⁷⁾ come redditi fondiari ⁽⁸⁾ e/o come redditi diversi ⁽⁹⁾ a seconda se la componente immobiliare stessa risulti produttiva di ricchezza in senso statico o dinamico.

Se si volesse adottare la veste giuridica di società semplici immobiliari dunque occorrerà verificare, caso per caso, se l'attività effettivamente svolta possa essere ritenuta compatibile con il regime di tali redditi, a differenza delle altre società il cui reddito (d'impresa) risulta qualificato esclusivamente dalla forma giuridica ⁽¹⁰⁾, non necessitando di ulteriori approfondimenti ⁽¹¹⁾.

La problematica si pone perché la medesima attività di gestione di beni immobili può essere indistintamente esercitata sia da un soggetto imprenditore commerciale che da un soggetto che non può per legge avere tale qualifica ⁽¹²⁾. Non è annoverata infatti tra le attività commerciali elencate nell'art. 2195 c.c. e non rappresenta un'attività imprenditoriale di per sé produttiva di reddito d'impresa e rilevante ai fini Iva.

Muovendo da tale premessa ⁽¹³⁾ si può anticipare la conclusione. Potrà avvalersi della agevolazione solo la società commerciale che maturi o si riprometta di maturare redditi classificabili non più come redditi d'impresa ma come redditi fondiari e/o redditi diversi. Per tale ragione non sarà sufficiente la trasformazione in società semplice per adottare il nuovo diverso regime di tassazione ma occorrerà a tali fini anche una effettiva verifica sul campo ⁽¹⁴⁾.

Appurato che, oltre alle condizioni indicate dalla legge di Stabilità 2016, ai fini della trasformazione occorre anche che il reddito che la società semplice maturerà non sia più effettivamente classificabile solo come un reddito d'impresa, bisogna approfondire ulteriormente il tema. La diversa natura del reddito costituisce infatti il presupposto principale su cui poggia l'intera impalcatura della trasformazione agevolata. L'analisi consentirà di valutare anche la convenienza della trasformazione in argomento.

L'approfondimento iniziale riguarderà l'individuazione in concreto delle attività che qualificano la natura e la susseguente tassazione ⁽¹⁵⁾ del reddito prodotto ⁽¹⁶⁾ dalle società semplici immobiliari e l'inquadramento della relativa disciplina fiscale ⁽¹⁷⁾.

Verranno poi analizzate le ragioni dell'agevolazione, visto che in termini generali la trasformazione societaria non necessiterebbe di essere agevolata in quanto caratterizzata da un carico fiscale non elevato sia nella imposizione indiretta che in quella diretta.



Lo studio infine si propone di evidenziare eventuali profili di elusività che il fisco ha già avuto occasione di rilevare in relazione alla analoga trasformazione di società commerciale in società semplice agricola⁽¹⁸⁾.

Muoviamo dunque dall'approfondimento iniziale che, in mancanza di una specifica normativa, fatta eccezione per le poche norme contenute nella legge 208 del 2015, si cercherà di effettuare anche indicando le differenze di tassazione con il regime proprio delle altre società di persone e della società semplice agricola⁽¹⁹⁾.

1. Natura del reddito prodotto dalle società semplici di gestione immobiliare

La trasformazione in società semplice non potrà sollevare particolari problemi interpretativi, salvo quanto si dirà in prosieguo, se la società che intenda trasformarsi possieda tutti i requisiti previsti dalla legge; ad esempio se risulti proprietaria di un solo bene locato a terzi. Il reddito prodotto cesserà di essere classificato come reddito d'impresa e nella nuova veste potrà legittimamente appartenere alla categoria dei redditi fondiari e dei redditi diversi⁽²⁰⁾.

Non tutte le società commerciali però potranno deliberare la trasformazione in ragione delle modalità con cui producono il proprio reddito d'impresa.

Infatti se la società che intenda porre in essere l'operazione svolga per professione abituale un'attività di gestione immobiliare⁽²¹⁾ che, a prescindere dalla componente soggettiva, farebbe effettivamente maturare solo redditi d'impresa⁽²²⁾, pur decidendo di trasformarsi in società semplice, ricorrendone tutte le condizioni⁽²³⁾, non potrebbe invocare l'applicazione del nuovo regime agevolativo⁽²⁴⁾ e, se la delibera venisse comunque adottata, rischierebbe non solo la revoca delle agevolazioni ma anche la futura riqualificazione del proprio reddito come reddito di impresa⁽²⁵⁾.

Per comprendere meglio il concetto riprendiamo l'esempio formulato più sopra della società commerciale che, in possesso di tutti i requisiti di cui alla legge n 208/2015, si trasformi in società semplice e sia proprietaria di uno stabile locato a terzi; si supponga che successivamente esegua su tale immobile opere di risanamento conservativo e frazionamento in numerosi box che proceda a vendere.

Partendo dal presupposto che la qualifica di imprenditore commerciale può determinarsi anche in relazione ad un solo affare, in considerazione della sua rilevanza economica⁽²⁶⁾ e delle operazioni che il suo svolgimento comporta⁽²⁷⁾, potrebbe ritenersi che lo specifico intervento edilizio e le successive cessioni immobiliari possano qualificare l'attività come produttiva solo di redditi d'impresa e le cessioni risultare comunque rilevanti ai fini Iva a prescindere dalla forma giuridica del soggetto cui imputarne gli effetti fiscali⁽²⁸⁾.

In tal caso come già precisato, a trasformazione avvenuta la società avrebbe solo il nomen iuris di società semplice immobiliare ma dovrebbe continuare a regolare i propri redditi e i relativi adempimenti come una società commerciale⁽²⁹⁾.



La vicenda si complica ulteriormente proprio perché riguarda le società semplici che a differenza degli enti non commerciali ⁽³⁰⁾ non possono per legge svolgere attività commerciali e maturare redditi d'impresa.

L'argomento, per tale ragione, necessita di un ulteriore approfondimento in quanto, come si è già avuto modo di precisare, l'attività di gestione immobiliare può produrre oltre che redditi diversi anche reddito d'impresa, ma tale considerazione non può dirsi sufficiente per un completo e corretto inquadramento. A tali fini occorre individuare in concreto le specifiche attività immobiliari che caratterizzano ciascuno dei redditi e come siano strutturate.

1.1. Reddito d'impresa. I confini ex art 55 TUIR e art 67 lett. i) TUIR – definizione del reddito prodotto dalle società semplici di gestione immobiliare.

La qualificazione del reddito in argomento potrà essere effettuata solo mediante un'analisi da compiersi caso per caso muovendo dallo scenario normativo di riferimento canalizzato tra l'art 55 TUIR e l'art 67 lett. i) dello stesso TUIR.

In mancanza di una disciplina positiva potrà essere d'aiuto la definizione di reddito d'impresa ⁽³¹⁾ ⁽³²⁾ che l'art. 55 TUIR fa dipendere soprattutto dalla qualità e dalla effettiva attività svolta ⁽³³⁾ e dal suo esercizio per professione abituale ⁽³⁴⁾. L'esercizio non abituale di attività commerciali, infatti, farà conseguire redditi diversi (art. 67 TUIR lett. i) al soggetto percipiente che dunque non potrà essere qualificato imprenditore commerciale ⁽³⁵⁾ come nel caso in cui a produrli siano società semplici immobiliari.

Il legislatore fiscale, a differenza ⁽³⁶⁾ di quanto previsto per i redditi maturati da società agricole ⁽³⁷⁾, si è limitato solo a indicare i parametri orientativi entro cui sviluppare l'inquadramento di quelle attività che, come la gestione immobiliare, non siano classificabili in via oggettiva e quantitativa ⁽³⁸⁾.

La stessa gestione potrà allora rilevare solo per la produzione di un reddito d'impresa, se svolta con sistematicità e con una organizzazione volta a realizzare un risultato economico stabile, come nel caso di una società immobiliare proprietaria di numerosi immobili locati e organizzata con personale dipendente, oppure, qualificarsi anche per la produzione di redditi fondiari e redditi diversi, come con riferimento a una piccola società di persone o di capitali proprietaria esclusivamente di uno stabile affittato a terzi.

Solo quest'ultima potrà produrre anche redditi fondiari e redditi diversi e quindi trasformarsi in società semplice.

Se la prima società avrà come scopo primario quello di realizzare un risultato economico stabile, tramite la struttura e lo svolgimento dell'attività immobiliare con sistematicità e con un'organizzazione, la seconda viceversa avrà piuttosto come attività di riferimento principale la conservazione e la valorizzazione del patrimonio immobiliare.



Partendo da tale premessa potranno essere considerate sul piano fiscale in maniera differente, per numero e qualità delle operazioni, le attività più frequentemente poste in essere nel settore immobiliare, come gli acquisti di immobili e diritti reali sugli stessi, la loro concessione in locazione o in affitto, la manutenzione ordinaria, la manutenzione straordinaria e la ristrutturazione nonché la cessione che li abbia ad oggetto ⁽⁷⁾.

La conclusione è sostenibile anche argomentando dal disposto dell'art. 87 lett. d) TUIR in materia di Pex ⁽⁴⁰⁾.

2. Tassazione del reddito delle società semplici

Esaurito l'approfondimento della qualifica del reddito prodotto dalle società semplici immobiliari occorre individuarne la relativa tassazione.

La vigente normativa fiscale non ne offre una disciplina autonoma, trattandone, unitamente alle altre società di persone, peraltro solo in misura necessariamente parziale proprio per la diversità di reddito prodotto.

Di seguito si cercherà di offrirne un inquadramento generale muovendo soprattutto dal confronto con le altre società delle medesima categoria.

2.1. Normativa di riferimento

La normativa di riferimento del reddito prodotto da tutte le società di persone ⁽⁴¹⁾ è costituita dall'art. 5 del TUIR, che disciplina il principio di tassazione per trasparenza e dall'art. 20 bis del TUIR che qualifica espressamente i redditi dei soci delle società personali come "redditi di partecipazione".

2.1.1. Principio di trasparenza

Il reddito delle società semplici (immobiliari), dunque, così come quello prodotto dalle altre società di persone, viene imputato per trasparenza ai soci in misura proporzionale alla quota di partecipazione agli utili ⁽⁴²⁾ e indipendentemente dalla effettiva percezione dell'utile generatosi nel periodo d'imposta, in quanto opera il principio di competenza e non di cassa.

2.1.2. Reddito di partecipazione

Il reddito conseguito dal socio assume la qualifica di "reddito di partecipazione" ⁽⁴³⁾, ovvero appartiene alla medesima categoria del reddito prodotto dalla stessa società partecipata. ⁽⁴⁴⁾

Il principio è identico per tutte le società di persone ma sul piano pratico comporta delle diverse conseguenze. Il reddito maturato da un socio di snc e sas sarà qualificato come un reddito d'impresa perché il reddito che producono tali società appartiene a tale categoria; viceversa il reddito dei soci di una società semplice immobiliare sarà un reddito fondiario e/o un reddito



diverso⁽⁴⁵⁾, oppure, se compatibili, uno degli altri redditi tranne quello d'impresa, elencati nell'art 6 TUIR.

2.2. Inquadramento generale

In termini generali inoltre le società semplici al pari delle altre società personali (snc e sas), non sono direttamente⁽⁴⁶⁾ assoggettate ad imposta Irpef⁽⁴⁷⁾ o Ires.

A differenza delle stesse società invece oltre a non essere tenute a una particolare forma di contabilità, non sono neanche un soggetto Irap⁽⁴⁸⁾ e non potranno per legge essere considerate una società di comodo⁽⁴⁹⁾.

2.3. Inquadramento specifico

Anche la disciplina della tassazione del reddito delle società semplici immobiliari in relazione alle specifiche attività che le riguardino si caratterizza volta per volta per il confronto con le altre società di persone.

Analizziamone alcune.

2.3.1. Cessione di quote nelle società semplici

La normativa e le modalità di tassazione della cessione delle quote sono comuni alle altre tipologie di società di persone, ovvero quelle dettate dagli artt. 67 e 68 del TUIR, e quindi anche la cessione di quota posta in essere da soci della società semplice potrà far maturare plusvalenze imponibili in capo al cedente⁽⁵⁰⁾.

Il primo comma dell'art 1 comma 118 della legge di Stabilità 2016 a tal proposito fa riferimento proprio alla cessione di quote successiva alla trasformazione, precisando che il costo fiscalmente riconosciuto delle quote possedute dai soci delle società trasformate, va aumentato dalla differenza assoggettata a imposta sostitutiva. Questo significa che, in caso di successiva cessione di quote di società semplice, il differenziale su cui la società ha pagato l'imposta sostitutiva, va a ridurre il carico fiscale in capo al socio (di società semplice) in quanto il valore dei beni, o meglio lo stesso differenziale, soggetto a tassazione va in qualche modo a sterilizzare la plusvalenza da cessione di quota.

2.3.1.1. Rideterminazione del valore di acquisto-doppia accezione

L'unica nota diversa rispetto alle altre società personali riguarda la rideterminazione del valore di acquisto delle quote che, solo per le società semplici, potrà risultare in una doppia accezione, a seconda se la stessa quota sia oggetto di cessione oppure se sia la medesima società semplice titolare di partecipazioni.

Nel primo caso la quota di partecipazione in società semplice potrà essere rivalutata prima della cessione che la abbia ad oggetto. Nel secondo invece, al pari delle persone fisiche non



esercenti attività d'impresa, la società semplice potrà usufruire della rivalutazione del costo fiscale delle partecipazioni da essa detenute.

2.3.2. Cessione di beni immobili posta in essere da una società semplice

In merito alle cessioni in argomento va verificata la disciplina della tassazione e le relative differenze con riferimento alle singole imposte.

2.3.2.1 nelle imposte dirette

Le società di persone commerciali a seconda della natura dei beni oggetto di cessione matureranno ricavi (bene merce) oppure plusvalenze (beni strumentali).

Le società semplici invece potranno maturare un reddito diverso a norma dell'art. 67 lett. a) e lett. b) del TUIR ⁽⁵¹⁾, come se i beni venissero ceduti da una persona fisica al di fuori del regime d'impresa.

Il rinvio ai redditi diversi non significa però anche rinvio integrale alla disciplina del reddito conseguito dalle persone fisiche.

Alle società semplici ad esempio non sarà applicabile l'esenzione dipendente dall'aver adibito il bene a propria abitazione principale. ⁽⁵²⁾

2.3.2.2 nelle imposte indirette

Le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice sono per legge un soggetto passivo iva, per effetto del combinato disposto degli articoli 1 e 4 comma 1) del D.P.R. 633 del 1972, perché effettuano cessioni a titolo oneroso di beni nell'esercizio dell'impresa; le cessioni di beni immobili poste in essere da tali soggetti potranno scontare dunque sia l'iva che il registro (art. 10 nn. 8 bis e 8 ter D.P.R. 633 del 1972).

Al contrario le società semplici di gestione immobiliare non possano essere un soggetto passivo iva ⁽⁵³⁾, almeno secondo la tesi più accreditata ⁽⁵⁴⁾, seguita anche dal Fisco ⁽⁵⁵⁾. Le cessioni a titolo oneroso poste in essere da tali società potranno essere regolate solo secondo l'imposta di registro difettando l'elemento soggettivo ai fini dell'inquadramento iva.

Tale conclusione consente peraltro anche di giustificare l'assoggettamento a iva dei beni sociali in caso di trasformazione.

La trasformazione di società commerciale in società semplice infatti comporta generalmente ⁽⁵⁶⁾, oltre che l'impossibilità per il futuro di conservare la natura di soggetto passivo iva ⁽⁵⁷⁾, anche l'assoggettamento a iva (come se fosse una assegnazione di beni ai soci) dei beni posseduti dalla società ⁽⁵⁸⁾, configurandosi come un'ipotesi di destinazione a finalità estranee ai sensi dell'art 2 comma 2 n 5 D.P.R. n 633/1972.

Per quei beni che invece fossero esclusi per legge dalla applicazione dell'Iva, e per i quali non fosse stata detratta l'imposta al momento dell'acquisto, trattandosi comunque di una



trasformazione societaria, resta ferma l'applicazione dell'imposta di registro ⁽⁵⁹⁾ e delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa ⁽⁶⁰⁾.

Il problema si pone anche con riferimento alla gestione successiva alla trasformazione. Sul piano operativo la società modificherà la partita Iva in codice fiscale e in relazione ai beni sociali, visto che l'operazione di trasformazione è equiparabile per l'applicazione di tale imposta a una assegnazione di beni immobili, opererà la rettifica della detrazione se negli ultimi dieci anni la società che si trasforma abbia eseguito operazioni imponibili con detrazione dell'imposta ⁽⁶¹⁾.

2.4. Assegnazione di beni immobili al socio di società semplice

La disciplina fiscale dell'assegnazione di beni immobili, pur muovendo da un medesimo inquadramento, per gli effetti della qualifica del reddito, che potrebbe maturare il socio come reddito di partecipazione ⁽⁶²⁾, si caratterizza con una diversa operatività nelle società semplici immobiliari rispetto alle società commerciali ⁽⁶³⁾.

La problematica è stata addirittura posta in termini di ammissibilità.

La soluzione negativa muove da una assimilazione sul piano sistematico del reddito delle società semplici immobiliari al reddito prodotto da una persona fisica non imprenditore ⁽⁶⁴⁾. Non essendo giuridicamente configurabile una assegnazione di beni rispetto alla persona fisica non operante nel regime d'impresa in egual misura si è ritenuto di poter concludere che l'assegnazione di beni immobili non sia suscettibile di generare reddito neanche in capo alla società semplice ⁽⁶⁵⁾.

La tesi positiva, preferibile, ritiene invece che l'assegnazione di beni immobili a soci di società semplice sia suscettibile di generare reddito imponibile.

L'assegnazione in argomento infatti deve essere equiparata anche sul piano fiscale a una cessione a titolo oneroso poichè comporta il trasferimento di un bene immobile da un soggetto a un altro. Per tale ragione sarà soggetta a imposta di registro e idonea a far conseguire un reddito ⁽⁶⁶⁾. Il reddito prodotto sarà classificabile come un reddito diverso e risulterà imponibile solo se l'operazione che l'abbia originato sia o meno rilevante ai fini delle imposte sui redditi. La valutazione andrà effettuata a norma dell'art. 67 TUIR analogamente a quanto disciplinato in materia di cessioni di beni immobili.

2.5. Recesso da società semplice

I riflessi dipendenti dall'applicazione dell'art. 20 bis del TUIR trovano un ulteriore riscontro anche in materia di tassazione della quota di liquidazione da recesso.

L'inquadramento generale è comune alle altre società di persone applicandosi il principio generale di cui all'art. 47-7 comma del TUIR ⁽⁶⁷⁾ che stabilisce l'assoggettabilità a tassazione della differenza da recesso ⁽⁶⁸⁾.



Le società di persone commerciali e le società semplici immobiliari si differenziano nella qualificazione del reddito conseguito; il risultato risulterà diverso a seconda se si receda dall'una o dall'altra, anche in applicazione del principio del reddito di partecipazione.

Nel primo caso, in capo al socio potrebbe maturarsi un reddito d'impresa ⁽⁶⁹⁾ che sarà regolato in base al principio di competenza. La società non maturerà alcun reddito se liquidi il socio in danaro; realizzerà invece una plusvalenza o conseguirà un ricavo in caso di liquidazione in natura. La tassazione in capo alla società e quella relativa al socio risulterebbero giustificabili su presupposti d'imposta distinti e andrebbero comunque regolate separatamente.

Nel recesso da società semplici, invece, il socio potrebbe conseguire un reddito diverso tassato secondo i presupposti e le modalità di cui agli artt. 67 e 68 TUIR. Per tale ragione, visto che la liquidazione/attribuzione a se stessi di una somma di danaro non risulta tra le attività soggette ad imposta, l'eventuale differenza da recesso, regolata nello stesso modo, risulterebbe detassata anche in capo al socio recedente. La liquidazione in natura, mediante attribuzione di un bene, invece, potrebbe risultare o meno imponibile per la società, al pari di una cessione a titolo oneroso, e quindi anche per il socio. In ogni caso la tassazione sarebbe unica; assoggettando a imposizione il reddito della società semplice anche la differenza da recesso in capo al socio recedente risulterebbe già tassata.

3. Qualificazione sul piano fiscale della trasformazione di società commerciale in società semplice

Le considerazioni fin qui formulate consentono di comprendere perché sul piano fiscale la trasformazione di società commerciale in società semplice risulti particolarmente onerosa al punto che nella legge di Stabilità sia stata oggetto di una specifica agevolazione.

La stessa operazione straordinaria assume una duplice valenza a seconda che la si analizzi dal profilo civilistico o da quello tributario.

Sul piano civilistico infatti si inquadra nell'art 2500 ter cc o nell' art 2500 sexies cc e si configura come una normale operazione di trasformazione di società di persone o di società di capitali ⁽⁷⁰⁾.

Sul piano fiscale la trasformazione in società semplice, ai soli fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, può dar luogo a una fattispecie realizzativa ⁽⁷¹⁾ al pari di una assegnazione (a titolo oneroso) ^{(72) (73)} e a differenza delle altre trasformazioni di società di persone o di società di capitali caratterizzate dalla neutralità nelle imposte dirette (art 170 TUIR) oltre che risultare fuori campo iva (art. 2 – comma 3 lett. f) D.P.R. 633/1972).

Nel caso in cui l'assunzione di una diversa veste giuridica configuri il passaggio da un regime fiscale (reddito d'impresa) a un altro (redditi fondiari e dei redditi diversi) per il legislatore si genera comunque materia imponibile pur realizzandosi tramite una "trasformazione" ⁽⁷⁴⁾. In realtà, come visto, si tratta di un'operazione straordinaria che conserva la sua identità e ai soli fini delle



imposte dirette e dell'iva è configurabile come destinazione a finalità estranee, facendo maturare ricavi (art. 85 comma 2 TUIR) o realizzare plusvalenze sugli immobili di proprietà sociale (art. 86 comma 1 lett. c) TUIR) e risultando rilevante ai fini iva (art 2 comma 2 n 5 D.P.R. 633 del 1972 ⁽⁷⁵⁾). Sul piano fiscale della trasformazione in senso tradizionale conserva solo l'applicazione delle imposte indirette in misura fissa ⁽⁷⁶⁾ ⁽⁷⁷⁾.

Questa indicazione, costituendo il presupposto d'imposta della tassazione della trasformazione in società semplice, giustifica la previsione della particolare agevolazione ⁽⁷⁸⁾ prevista dalla legge di stabilità ⁽⁷⁹⁾ e in particolare la temporaneità della stessa visto che i termini per potersene avvalere scadranno il prossimo 30.09.2016.

Dal 1 ottobre 2016 sarà comunque possibile procedere alla trasformazione di società commerciali in società semplici di gestione immobiliare assoggettando l'operazione all'imposizione ordinaria.

4. Abuso del diritto nella trasformazione in società semplice – nuovi confini ⁽⁸⁰⁾

La definizione del regime di tassazione del reddito delle società semplici di gestione immobiliare pone un ulteriore problema di inquadramento in relazione alla disciplina dell'abuso del diritto introdotta dall'art 10 bis nello Statuto dei diritti dei contribuenti.

Innanzitutto è da escludere che la posizione del Fisco ⁽⁸¹⁾, che ha considerato elusiva la trasformazione di S.r.l. in società semplice agricola, possa essere sostenuta tout court anche in relazione alla trasformazione in società semplice di gestione immobiliare.

Mentre infatti la trasformazione in società semplice agricola, che normalmente tassa i suoi redditi su base catastale (reddito agrario-reddito dominicale ⁽⁸²⁾), potrà risultare vantaggiosa sul piano fiscale ⁽⁸³⁾, non è altrettanto sicuro che si possa pervenire ad una conclusione analoga nella trasformazione in società semplice immobiliare. Non solo in quanto la fattispecie andrà pesata, caso per caso, su tale piano ma anche perché, alla luce della nuova normativa, pur comportando un risparmio di imposta, la trasformazione in argomento potrebbe non risultare elusiva ⁽⁸⁴⁾ se sussista una valida ragione non marginale extrafiscale che la giustifichi ⁽⁸⁵⁾.

Come ad esempio se mediante la trasformazione in società semplice si volesse preparare il campo per un futuro passaggio generazionale, oppure per disciplinare al meglio una comunione di beni in via produttiva ⁽⁸⁶⁾.

4.1. Abuso del diritto nella trasformazione agevolata in società semplice

L'agevolazione in argomento potendo consentire un risparmio fiscale si potrebbe prestare a costruzioni potenzialmente elusive, soprattutto muovendo dalla considerazione che la fattispecie abusiva può risultare anche dalla combinazione di negozi e operazioni tra loro collegate. Analizziamone alcune.



4.1.1. Modifica dell'oggetto sociale finalizzata alla trasformazione in società semplice

Bisogna distinguere a seconda del tipo di modifica.

Non genera problemi di elusione la modifica dell'oggetto sociale necessaria per ottimizzare l'operatività della società nel nuovo assetto, come nel caso in cui si proceda in sede di atto di trasformazione a escludere dall'oggetto qualsiasi riferimento a attività commerciali non compatibili con il nuovo tipo.

Viceversa potrà porre qualche problema di abuso del diritto la sostituzione o la modifica quasi integrale dell'oggetto sociale con il solo scopo specifico di godere dell'agevolazione. Il dubbio potrebbe emergere soprattutto se la modifica venisse deliberata contestualmente alla trasformazione⁽⁸⁷⁾.

4.1.2. Rivalutazione surrettizia del valore fiscale dei beni sociali che dovranno essere venduti

Il caso riguarda la vendita di beni immobili effettuata dopo la trasformazione, che a seconda del momento in cui sia realizzata, della natura e classificazione dei beni e del corrispettivo, potrebbe concretizzarsi come un'operazione di rivalutazione degli stessi beni. La problematica si porrebbe soprattutto per i terreni ex lett. a) dell'art. 67 TUIR e per quelli suscettibili di utilizzazione edificatoria ex lett. b) del medesimo articolo, nonché, se si valorizzasse diversamente la tesi dell'A.F. più avanti illustrata relativa alla rivendita nel quinquennio, per i fabbricati e quei terreni che pur non essendo suscettibili di utilizzazione edificatoria venissero rivenduti nei cinque anni dall'acquisto coincidente con la decisione/delibera di trasformazione.

La società cedente, attraverso la trasformazione agevolata, e in particolare mediante il versamento dell'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5%, potrebbe realizzare plusvalenze esenti o di importo inferiore alla misura ordinaria⁽⁸⁸⁾.

Bisogna però prestare attenzione a non generalizzare.

La fattispecie potrebbe risultare elusiva solo se il risparmio fiscale ne abbia costituito la causa essenziale, e dunque emergesse che la trasformazione sia stata decisa/deliberata unicamente allo scopo di operare una rivalutazione surrettizia del costo fiscalmente riconosciuto del bene oggetto di cessione in capo alla società cedente; come potrà apparire nel caso in cui la vendita sia stata preceduta dalla stipula di un contratto preliminare concluso dalla società commerciale prima della trasformazione, oppure ancora se la stessa vendita sia stata posta in essere immediatamente a ridosso della medesima trasformazione.

Viceversa la cessione risulterebbe sicuramente non elusiva se venisse effettuata dopo un tempo normalmente apprezzabile e, ancor prima, se la trasformazione agevolata risulti giustificabile per ragioni extrafiscali non marginali.

Va sottolineato infatti che secondo il regime di imposizione ordinario, la società semplice che volesse alienare un bene già facente parte del patrimonio sociale dovrebbe calcolare la



plusvalenza assumendo come costo di acquisto il valore normale o catastale del bene, utilizzato per il calcolo dell'imposta sostitutiva, con il risultato di veder neutralizzata in tutto o in parte la plusvalenza ⁽⁸⁹⁾.

A conclusioni in apparenza diverse si potrebbe giungere se si dovesse effettuare, nel termine dei cinque anni dalla trasformazione, la vendita di un fabbricato o di un terreno non suscettibile di utilizzazione edificatoria; non sarebbe necessario porsi la problematica della quantificazione del costo iniziale e della sua eventuale rivalutazione surrettizia.

Infatti la trasformazione ⁽⁹⁰⁾ in società semplice non interrompe il quinquennio ⁽⁹¹⁾ di cui all'art 67- 1 comma TUIR ai fini della determinazione delle plusvalenze. La società semplice potrebbe procedere alla vendita di quelle particolari tipologie di beni non conseguendo alcuna plusvalenza imponibile perché andrebbe a computare il quinquennio dal momento dell'acquisto, quando il bene era ancora nel patrimonio della società prima della trasformazione, e non dalla più recente data della trasformazione stessa.

In questa ultima seconda accezione, anche per le maggiori difficoltà a ritenere elusiva l'operazione di trasformazione-cessione, potrebbe risultare più conveniente procedere alla trasformazione e far cedere il bene dalla società semplice che ne sia risultante.

4.1.3 Adozione del tipo sociale società semplice di gestione solo per sottrarsi alla tassazione del reddito d'impresa

La contestazione di fattispecie elusiva potrà essere formulata da parte del Fisco anche nel caso in cui la trasformazione in società semplice di gestione immobiliare venisse posta in essere solo per "mascherare" redditi d'impresa effettivamente maturati e per conseguire un illecito risparmio d'imposta.

Come ad esempio se ci si volesse sottrarre alla tassazione della differenza da recesso oppure del reddito da assegnazione di bene in natura ⁽⁹²⁾ che andrebbero assoggettati a imposizione secondo le regole del reddito d'impresa della società partecipata.

4.2 Regime fiscale della società semplice immobiliare dopo la contestazione definitiva di elusività

Nel caso in cui la contestazione di fattispecie abusiva si concludesse positivamente, l'operazione verrebbe riqualificata come una trasformazione in società semplice "non agevolata". I relativi effetti si esaurirebbero nell'immediato, con il versamento delle maggiori imposte, interessi e sanzioni relative alle imposte eluse ⁽⁹³⁾; per il futuro però la società semplice tasserà i propri redditi come tale. ⁽⁹⁴⁾

Il concetto in apparenza è chiaro: le operazioni accertate come elusive risulterebbero valide sul piano giuridico ⁽⁹⁵⁾ ma non opponibili alla A.F. su quello fiscale. ⁽⁹⁶⁾



5. Scelta del tipo sociale. Società Semplice. Convieni?

Siamo in condizione di formulare una riflessione finale sulla convenienza della trasformazione le cui conclusioni potranno essere utilizzate anche in relazione alla costituzione di una società semplice immobiliare.

La risposta andrà formulata caso per caso in base alle imposte interessate.

Nell'Iva il giudizio andrebbe pronunciato soprattutto in relazione alla disciplina fiscale delle locazioni in corso⁽⁹⁷⁾, che potrebbe far propendere per la conservazione della natura di società commerciale, almeno in relazione a quanto si vada a perdere in termini di iva assolta e non più recuperabile.

Lo scenario potrà inoltre essere arricchito dalla valutazione in merito alla futura gestione dei beni di proprietà sociale e delle entrate da canoni di locazione, soggetti a Iva o esenti, oppure obbligatoriamente soggetti a registro se il locatore si trasformasse in società semplice.

Nelle imposte dirette, invece, occorrerebbe aver riguardo soprattutto alle aliquote marginali su cui i soci scontano l'irpef sui propri redditi personali, ai quali andrebbero ad aggiungersi con le medesime aliquote quelli da partecipazione nella società semplice per effetto del principio di trasparenza.

Sotto tale profilo tuttavia lo scenario apparirà comunque condizionato anche dalla tipologia dei beni che formano il patrimonio sociale e se si voglia o meno effettuare una gestione imprenditoriale dell'attività. Si pensi alla diversa rilevanza della deduzione dei costi in capo alla società commerciale che viceversa risulterebbero indeducibili da parte delle società semplici immobiliari⁽⁹⁸⁾.

Un'ultima riflessione va formulata in merito alla scelta se adottare la trasformazione in società semplice oppure procedere con la assegnazione agevolata dei beni ai soci.

Il carico fiscale può variare specie in ordine alla tassazione in capo al solo socio assegnatario e soprattutto se si sostenga che operi solo per la trasformazione l'espressa previsione di cui al comma 118 dell'art 1 della legge 208/2015 in base alla quale il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni possedute dai soci possa essere aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva.

Tutto questo però non significa che la trasformazione sia sicuramente da preferire in quanto la valutazione complessiva dovrebbe tenere in considerazione i molteplici fattori caratterizzanti le singole fattispecie.

Francesco Raponi

*) Nelle more della pubblicazione del presente studio sul tema è intervenuta anche l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 26/E del 1° giugno 2016.



- 1) Avente a oggetto principale o esclusivo l'attività di gestione di beni immobili. Sul significato di attività di gestione sono state proposte due ricostruzioni. La prima tesi = (preferibile perché basata su criteri oggettivi) ritiene che la definizione dell'attività vada formulata sulla scorta di parametri relativi al valore dei beni sociali e all'ammontare dei ricavi da locazione. La legge n 147 del 2015 definisce società immobiliari di gestione quelle il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte del valore normale dagli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno due terzi da canoni di locazione. La seconda tesi invece ritiene che la definizione dipenda dalla formulazione dell'oggetto sociale e dalla effettiva attività svolta dalla società (arg. ex art 73 comma 4). Tale ultimo dato tuttavia è di difficile individuazione. Gli elementi costitutivi della fattispecie agevolativa, specie in relazione all'oggetto sociale, vanno verificati alla data della decisione o della delibera di trasformazione. Si potrebbe dunque prescindere dalla previsione originaria dell'oggetto sociale; nel contempo sarebbe possibile programmare la trasformazione modificando all'occorrenza i patti sociali. La problematica comunque è di dubbia soluzione prestandosi a costruzioni elusive. Le circolari AE n 19/2009, 37/2009 e 13/2013 in relazione alla problematica dei limiti di deducibilità degli interessi passivi hanno indicato una ulteriore distinzione (che può essere d'aiuto ai fini dell'inquadramento) tra "società immobiliari di gestione passiva"(cui non si applicano i limiti) e "società immobiliari di gestione attiva" (soggette ai limiti). Solo in queste ultime alla locazione si accompagna una serie di prestazioni di servizi a favore del locatario. Non sono da intendere come servizi nel senso indicato la esternalizzazione dei rapporti in capo a un terzo e il riaddebito dei costi agli affittuari. La prima, ovvero la "società immobiliari di gestione passiva" se svolta sotto forma di società commerciale potrà trasformarsi più agevolmente della seconda in società semplice.
- 2) Che può considerarsi ormai una realtà consolidata. Cfr. Studio n. 69-2016/I "Dalla società civile alla società semplice di mero godimento" est. P. Spada, Studio n. 73-2016/I "L' 'eretica' società semplice di mero godimento immobiliare: riflessioni", est. G. BARALIS, approvati dall'Area Scientifica – Studi d'Impresa il 18 febbraio 2016. Sul tema v. altresì Studio CNN 4129/2002 "Influenze della legislazione tributaria sulla legislazione civile. Anche modifiche indotte alla legislazione civile?" Est. G BARALIS e Studio CNN n. 4256/2003 "Una nuova società semplice: la società immobiliare di mero godimento e la società semplice di mero godimento in genere" Est. G BARALIS. Si veda in senso parzialmente diverso Risposta a quesito n 52/2015I Est. A. PAOLINI e A. RUOTOLO relativa però a una particolare formulazione di oggetto sociale. Si esprimeva in passato in termini prudenziali sollevando anche dubbi di natura costituzionale Risposta a quesito n 210-2007/I. Le recenti novità previste dalla legge n 208/2015 costituiscono la base normativa su cui far leva per ritenere ormai sdoganate le società semplici il cui oggetto prevalente o esclusivo sia la gestione di beni immobili.
- 3) Per l'analisi dettagliata si rinvia a Studio CNN n 20-2016/T "Art 1 commi 115-120 Legge di Stabilità 2016: Assegnazioni/cessioni di beni ai soci e trasformazione in società semplice "est F. RAPONI.
- 4) Art 6 comma 3 TUIR per le Snc e le Sas e art 81 TUIR per le Srl, Spa e Sapa.
- 5) Nel diritto tributario la definizione di impresa commerciale dipende infatti dalla attività esercitata che faccia conseguire un reddito di impresa oppure direttamente dalla forma giuridica del soggetto senza passare per l'attività (G. FALSITTA Manuale di Diritto Tributario parte speciale 5 ed Cedam Padova pag. 202).
- 6) Si deve dar conto della tesi che ritiene non ammissibile per illiceità dell'oggetto la società semplice di gestione immobiliare. Tale posizione può però dirsi superata anche perché porterebbe a conseguenze difficilmente risolvibili sul piano operativo. Si pensi a come dovrebbe operare la società semplice che risulti dalla trasformazione; si arriverebbe alla conclusione ad esempio che non potrebbe utilizzare direttamente, tramite i propri soci, i beni sociali dopo che sia cessata la locazione/comodato in essere al momento della trasformazione. Al contrario si può invece ritenere che lo sdoganamento della società semplice immobiliare, tramite l'operazione di trasformazione, comporta anche la legittimazione della costituzione ex novo di una società semplice avente ad oggetto sociale la gestione di beni immobili. La conclusione trova sostegno nella disciplina tributaria e nel necessario coordinamento con quella civilistica.(v. anche nota 13).
- 7) Un altro presupposto per accedere alla trasformazione in argomento è che la società commerciale sia proprietaria di beni immobili non di diretto utilizzo.
- 8) Redditi inerenti terreni e fabbricati. Sono compresi i redditi da locazione. Art 26 TUIR – Circ. n. 5 dell'11.3.2013.



- 9) Categoria di redditi caratterizzata dalla tassatività dell'elenco e dalla eterogeneità delle fonti. Le società semplici potranno maturare anche altri redditi elencati nell'art 6 del TUIR ma non redditi d'impresa.
- 10) V. nota n 4 e nota n 5.
- 11) La forma giuridica di per se ai sensi degli artt 6 comma 3 TUIR e 81 TUIR nonché dell'art 55 del TUIR esaurisce la ricerca.
- 12) Oltre alla società semplice anche la persona fisica non esercente attività d'impresa.
- 13) La stessa Legge di Stabilità ne offre un riscontro riservando la possibilità della trasformazione agevolata solo alle "società commerciali" che abbiano a oggetto (esclusivo o principale) attività di gestione immobiliare che possono trasformarsi in "società semplice non commerciale" andando a svolgere la medesima attività che dunque potrà essere condotta da soggetti aventi natura commerciale oppure anche da soggetti che non abbiano tale natura. Sul piano civilistico la questione della ammissibilità ha sollevato problematiche che non riguardano da vicino il profilo fiscale pur se hanno trovato lo stimolo iniziale proprio dagli interventi in materia tributaria cui si collega la discussione riguardante la natura dell'intervento normativo contenuto nella legge di stabilità; se eccezionale e con carattere temporaneo oppure introduttivo a regime di una tipologia di società semplice che si aggiunga a quelle tradizionali. La problematica divide due orientamenti. 1 tesi (non ammissibile) La società semplice sarebbe configurabile solo per l'esercizio di attività agricola o attività professionale Per tale orientamento la società che svolga attività di gestione di beni immobili o è una società commerciale oppure è una comunione ordinaria. Non essendo possibile configurare una società semplice che svolga attività commerciale di gestione di beni immobili non ci sarebbe spazio per la sua ammissibilità. 2 tesi ammissibile. (Preferibile) Il legislatore tributario ha sdoganato definitivamente la società semplice di gestione immobiliare come una società di mero godimento che si inserisce tra la società commerciale e la comunione di godimento. Su tali questioni G.BARALIS Studio 4256 cit. e A. Paolini e A. Ruotolo Quesito 52/2015 cit.
- 14) L'attività di gestione immobiliare, con riferimento alle sole società commerciali, produce reddito d'impresa non in virtù del suo riconoscimento come attività d'impresa ma in virtù della presunzione di commercialità che opera in automatico.
- 15) Differente specie sul piano fiscale dalla analoga tassazione in capo alla società semplice agricola.
- 16) Sul piano pratico ciò consentirà anche di verificare l'operatività a trasformazione avvenuta, dei rapporti già in essere in capo alla società commerciale specie se si consideri che l'operazione agevolata è consentita solo con riferimento a una particolare tipologia di beni. La gestione deve riguardare beni di cui la società non disponga direttamente ovvero solo "i beni diversi da quelli strumentali" come, ad esempio, quelli concessi in locazione o comodato. (Gli stessi beni strumentali, beni merce, beni patrimonio). Questo non significa che se la società detenga nel proprio patrimonio anche beni di diretto utilizzo non possa trasformarsi in società semplice; in tal caso tali ultimi beni saranno assoggettati a tassazione con i criteri ordinari e l'agevolazione sarà applicabile solo agli altri beni.
- 17) La legge di stabilità 2016 si è limitata solo a prevedere l'agevolazione fiscale senza dettare alcuna regola di inquadramento generale. Per gli approfondimenti della normativa si rinvia allo Studio CNN n 20/2016 "Art 1 commi 115-120 Legge di Stabilità 2016: Assegnazioni/cessioni di beni ai soci e trasformazione in società semplice" est F. RAPONI.
- 18) Il riferimento è alla Ris n 84 del 27.11.2013 su cui si veda infra par 4.
- 19) L'occasione sarebbe di stimolo anche per affrontare argomenti come la problematica della pubblicità nel registro delle Imprese che, se non riconosciuta, si risolverebbe in una cancellazione dallo stesso registro, non prevista dalla legge, di una società commerciale. Va segnalata al riguardo l'assenza di una sezione Speciale del Registro delle Imprese relativa alle società semplici immobiliari. Su tali temi Quesito d'impresa n 611/2013 e 623/2013 e n 23/2013 Est. D. BOGGIALI e A. RUOTOLO. E' discussa anche la natura della pubblicità se dichiarativa o solo avente valore di pubblicità notizia. Per la pubblicità nei registri immobiliari si vedano gli artt. 2251 c.c. e 2643 n 1 c.c.
- 20) L'art 67 lett. i) del TUIR come vedremo costituisce lo spartiacque tra l'attività svolta per professione abituale e dunque commerciale e l'analoga attività non abituale e dunque non commerciale.



- 21)** La vicenda potrebbe essere analizzata anche dal punto di vista esattamente opposto. La stessa attività di gestione immobiliare può consistere sia in una attività posta in essere, in modo non occasionale, con sistematicità e con una organizzazione volta a realizzare un risultato economico stabile produttivo di reddito d'impresa, che in un'attività di mera gestione del patrimonio immobiliare assoggettata ugualmente a tassazione secondo le regole del reddito d'impresa solo perché svolta in via non occasionale. In tale ultima accezione, tuttavia, in mancanza dei requisiti di sistematicità e di organizzazione intesa quale predisposizione di un'idonea struttura destinata allo svolgimento della gestione di beni immobili, il Fisco potrebbe eccepire la mancanza di attività d'impresa con conseguente emersione di materia imponibile ex artt. 85 comma 2 , 86 comma 1 lett. c) e ex art 58 comma 3 del TUIR oltre che qualificando le società commerciali immobiliari come società di comodo. (Ris. n. 169 del 1 luglio 2009 e Cass 8 gennaio 2010 n. 75 su cui si veda nota 54).
- 22)** Inquadrabile ai sensi dell'art 55 del TUIR solo come esercizio di impresa commerciale.
- 23)** Pur essendo una delle società elencate nel comma 115 dell'art 1 della legge di Stabilità, pur avendo per oggetto principale o esclusivo l'attività di gestione di beni immobili e pur presentando infine una compagine sociale immutata dal 30 settembre 2016.
- 24)** Se tuttavia si volesse comunque procedere ci si esporrebbe al rischio della riqualificazione del reddito come reddito d'impresa e anche ai fini Iva.
- 25)** Si veda infra par. 4.1.1
- 26)** Orientamento costante della Cassazione (per tutte Cass 29.8.1997 n 8193)
- 27)** Il caso trae spunto dalla Ris. 204 del 20 giugno 2002.
- 28)** Nel caso trattato dalla risoluzione l'attività era addirittura posta in essere da un soggetto privato persona fisica. Alle stesse conclusioni è giunta anche la ris. 273 del 7 agosto 2002.
- 29)** Si veda al riguardo la Ris 84 del 27.11.2013 con riferimento a un caso analogo riguardante una società semplice agricola.
- 30)** E della persona fisica non imprenditore Si veda ris. 286 dell'11.10.2007.
- 31)** Cass. n 27605 del 28.09.2005: la nozione di impresa commerciale civilistica e quella di impresa commerciale fiscale non sono coincidenti.
- 32)** Da tale analisi, come si vedrà, sarà possibile anche individuare il presupposto che giustifica l'agevolazione relativa alla trasformazione in argomento. Si giungerà infatti alla conclusione che la stessa operazione di trasformazione che sul piano civilistico non crea grossi problemi perché si inquadra o nell'art 2500 ter cc o nell'art 2500 sexies cc sul piano fiscale invece è considerata per le imposte dirette e per l'iva come una cessione a titolo oneroso. Sul piano fiscale opera come una trasformazione eterogenea. A tal proposito giova il confronto tra art 170 TUIR (trasformazione) e 171 TUIR (trasformazione eterogenea in senso fiscale).
- 33)** Piuttosto che per la natura del soggetto.
- 34)** Tale caratteristica è decisiva anche per la definizione di cui ci stiamo occupando in quanto non potrà risultare altrettanto determinante la qualificazione relativa al soggetto che consegua il reddito e neanche, in mancanza di un'espressa previsione di legge, la differenziazione su base quantitativa come invece previsto per le società semplici agricole.
- 35)** Una determinata attività che sul piano civilistico potrà essere ritenuta non d'impresa invece sul piano tributario potrà essere considerata tale assoggettando il reddito prodotto alle regole del reddito d'impresa. Il legislatore fiscale ex art 55 TUIR tende a ampliare la nozione del codice. Il risultato è che non rileva l'esistenza di un soggetto con le caratteristiche dell'imprenditore, di un'organizzazione più o meno complessa e di un'attività economica; quello che conta è la sola produzione di un reddito d'impresa per professione abituale. Altrimenti si realizzerebbe un reddito diverso ex art 67 lett. i) TUIR.
- 36)** Anche le attività agricole non organizzate in forma d'impresa se eccedano i limiti sono considerate produttive di reddito d'impresa.
- 37)** Le società semplici agricole possono essere disciplinate sul piano fiscale secondo due scenari fiscali distinti. 1). Società che tassano su base catastale 2). Società che oltrepassando i limiti di cui all'art 32 lett. b) e c) TUIR tassano i propri redditi con le regole del reddito d'impresa e in definitiva per il legislatore sono equiparabili sul



piano tributario agli altri imprenditori commerciali; non diventano imprenditori commerciali ma sono soggetti alle imposte come se fossero imprenditori commerciali.

- 38)** Dobbiamo distinguere le società semplici agricole rispetto alle società semplici di gestione immobiliare. Le società semplici agricole normalmente tassano i propri redditi secondo i redditi agrari (o dominicali su beni propri) e possono anche conseguire redditi d'impresa al pari degli imprenditori commerciali. La società semplice di gestione immobiliare invece non potrà mai conseguire redditi d'impresa. Approfondiamo l'argomento. Solo rispetto alle prime (società semplici agricole) sarà possibile muovendo dalla definizione ampia di impresa commerciale tributaria (art 55 comma 1 TUIR) ipotizzare anche il conseguimento di un reddito d'impresa. In tale ipotesi è la norma che lo prevede espressamente facendo riferimento solo a limiti quantitativi. (Va tuttavia precisato che la società semplice agricola rimarrà comunque tale pur se consegua un reddito d'impresa.) Per le società semplici di gestione immobiliare la situazione è diversa. L'inquadramento sul piano fiscale delle società che svolgono attività di gestione immobiliare risente della assenza di una analoga esemplificazione, non essendo prevista una norma che qualifichi il reddito in base a limiti quantitativi occorrerà fare ricorso ad una valutazione da compiersi caso per caso.
- 39)** V. Ris 204 del 2002 cit e 273 del 2002 cit.
- 40)** Le società di persone e di capitali che, pur maturando per legge solo redditi d'impresa non siano classificabili come commerciali ai fini della applicazione della Pex, potranno decidere per la trasformazione in società semplice più agevolmente rispetto alle altre società classificabili come commerciali ai fini Pex per le quali necessiterà volta per volta una ulteriore specifica verifica. L'art 87 lett. d) TUIR precisa che ai soli fini della detassazione parziale delle plusvalenze da cessione di partecipazione quali siano i criteri per considerare commerciale un'impresa che sia proprietaria di beni immobili. Se il suo patrimonio sia prevalentemente costituito da beni merce alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività di impresa sarà possibile qualificarla impresa commerciale. Se invece sia costituito prevalentemente da beni strumentali e immobili patrimonio diversi dai beni merce, senza possibilità di prova contraria, si presume che ai fini della applicazione della Pex non sussista il requisito di impresa commerciale. La premessa consente di concludere che una società che svolga attività di gestione eseguita prevalentemente mediante locazione di immobili o comodato a terzi di beni strumentali pur non potendo essere considerata una società commerciale ai fini della detassazione relativa alla cessione delle sue quote continuerà a tassare i suoi redditi con le regole del reddito d'impresa.
- 41)** Solo per le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice l'art 56 - 1 comma del TUIR prevede l'assimilazione ai fini della determinazione del reddito d'impresa ai soggetti Ires.
- 42)** Spetta al socio che mantenga alla data di chiusura del rendiconto il proprio diritto agli utili.
- 43)** Deve essere assoggettato a tassazione unitamente agli altri redditi riconducibili al medesimo socio.
- 44)** Su tali temi si veda Studio CNN n 852/2014T "Società di persone -Imposte dirette: aspetti notarili" Est. F. Raponi
- 45)** Vedremo più avanti l'importanza di tale principio soprattutto in relazione alla disciplina del regime fiscale delle plusvalenze, della assegnazione dei beni ai soci e della tassazione del recesso.
- 46)** "Le Imposte Sui Redditi nel testo unico" M. LEO Tomo I p 106 Giuffrè Milano 2010 l'incremento di ricchezza che giustifica l'imposizione tributaria ricade direttamente sul socio, e per tale motivo, questi maturerà un reddito proprio e sarà soggetto passivo della relativa obbligazione tributaria.
- 47)** Circ. n 5 del 2013 cit.
- 48)** Circ. 4 giugno 1998 n 141. L'A.F. si è pronunciata in relazione alle società semplici immobiliari, la cui unica attività consiste nella locazione di immobili, escludendone la soggettività passiva Irap in quanto sarebbe del tutto assente l'attività svolta in forma associata. Per il diverso orientamento in materia di società semplici che svolgono attività professionale Cass. 7371 dl 14.4.2016 e Cass 7291 del 13.4.2016.
- 49)** Art 30 comma 1 legge 724/1994 – possono esserlo le società di persone escluse appunto le società semplici.
- 50)** La conclusione vale anche per le cessioni di quote delle società semplici che siano state costituite per scrittura privata registrata non autenticata.
- 51)** Per la soluzione di un caso pratico si veda Quesito n 538/2014T est. F. RAPONI



- 52)** Anche nelle società semplici agricole la cessione a titolo oneroso di beni immobili esulando dal normale esercizio dell'agricoltura può far maturare plusvalenze imponibili.
- 53)** La società semplice agricola se supera determinate soglie di volumi d'affari invece è un soggetto passivo iva.
- 54)** Nella disciplina Iva il concetto di impresa commerciale nel diritto sostanziale coincide con quello di imprenditore nel diritto tributario? Si contrappongono due tesi. 1 tesi (preferibile e sostenuta anche dal Fisco) -i due profili coincidono- Svolgono attività commerciale solo gli enti e le società che esercitano attività commerciali o agricole. Pertanto solo le società semplici agricole potranno essere soggetti passivi iva ma non anche le società semplici immobiliari. L'assenza della qualifica di impresa commerciale in capo alla società semplice di gestione di beni immobili, tra l'altro, fa sì che con la trasformazione si realizzi un'ipotesi di autoconsumo rilevante ai fini iva. 2 tesi -diversa definizione impresa commerciale- La soggettività ai fini iva si ricollega allo svolgimento di un'attività economica indipendente a prescindere dalla natura commerciale del soggetto. Secondo tale ricostruzione costituisce attività economica(commerciale ai soli fini iva) anche lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti. Nel regime Iva non bisognerebbe essere imprenditori per poter procedere a gestire beni immobili dietro compenso. La conseguenza è che con la trasformazione non si realizzerebbe un'ipotesi di autoconsumo. Questa interpretazione consentirebbe addirittura a una società semplice di continuare a gestire in regime iva gli affitti imponibili.
- 55)** Una recente sentenza della Corte di Cassazione (n 75 del 8.1.2010) ha ritenuto che la società semplice benché non svolga attività commerciale possa essere qualificata anche come soggetto iva con conseguenze diverse di ordine fiscale anche in dipendenza dell'inquadramento urbanistico dell'intervento eseguito. La suprema Corte afferma infatti che l'attività di gestione immobiliare consistente nella locazione di immobili di proprietà deve essere considerata esercizio d'impresa ai fini Iva seppur non rientrante tra le operazioni commerciali. A differenza delle altre società, per le quali opera la presunzione assoluta ai fini iva che tutte le attività poste in essere lo siano nel regime di impresa, per la società semplice spetta ai contribuenti dimostrare la sussistenza dei presupposti per escludere l'operatività del regime iva. In ogni caso dovrebbero ricorrere i caratteri della sistematicità e abitualità che andrebbero verificati caso per caso in relazione alle concrete modalità e al contenuto oggettivo dell'attività svolta.
- 56)** Tranne il caso di società commerciale agricola che prosegua nella forma di società semplice (circolare n 40 del 2002).
- 57)** Occorrerà indicare separatamente due basi imponibili. La prima, che potrà essere, essa sola, sostituita dal valore catastale, per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, e la seconda (ex art 13 lett. c) D.P.R. 633/1972) che costituirà l'ammontare su cui calcolare l'iva.
- 58)** Su tali temi si confronti Studio CNN n 103-2012/T par. 4.1 est. F. RAPONI e Assegnazioni di beni ai soci (Formazione Telematica Fondazione del Notariato inedito 2014 Est. Raponi).
- 59)** Art 4 lett. c) della tariffa parte I allegata al D.P.R. 131/1986.
- 60)** Circ. min. n. 37/350346 del 11.7.1991: anche se l'atto di trasformazione non è espressamente citato nelle disposizioni in materia di imposte ipotecarie e catastali è considerazione ormai acquisita che la trasformazione societaria non comporti alcun trasferimento da un soggetto a un altro e dunque risulta applicabile ai beni sociali l'imposta ipocatastale in misura fissa.
- 61)** Su tali tematiche possono tornare utili gli spunti offerti dalla circolare A.E. n 22 del 28.6.2013
- 62)** Art. 20 bis TUIR.
- 63)** Studio n 20/2016 cit.
- 64)** Non si tratta di distinguere in capo alla persona fisica la sfera imprenditoriale dalla sfera personale. Il riferimento è invece alla fattispecie, non configurabile, della assegnazione a se stessi nell'ambito dello stesso regime di redditi.
- 65)** Un ulteriore argomento a sostegno della tesi negativa muove invece da un'analisi del dato normativo. Nel reddito d'impresa l'art 86 TUIR disciplina separatamente le ipotesi di tassazione delle plusvalenze conseguite a seguito di cessione a titolo oneroso (lett. a) rispetto a quelle derivanti dalla assegnazione ai soci (lett. c); una analoga disciplina non è prevista per i redditi diversi; argomentando dall'art. 67 TUIR si dovrebbe quindi concludere per la rilevanza sul piano che ci occupa delle sole cessioni a titolo oneroso e non anche delle



assegnazioni di beni immobili poste in essere da società semplice, che quindi non sarebbero produttive di reddito.

- 66)** Art. 9 TUIR
- 67)** Il concetto è lo stesso anche per le società di capitali con effetti diversi per la diversa operatività dipendente dall'applicazione del principio di trasparenza.
- 68)** Occorre approfondire il concetto di differenza da recesso. L'ammontare corrisposto al socio in occasione del recesso è formato da due componenti. La prima, che non costituisce utile e quindi non genera materia imponibile per il socio che recede, risulta costituita dal rimborso della quota di capitale sociale versata dal medesimo socio e dalla distribuzione di riserve di utili già tassate e di riserve di capitale. L'art 47 comma 5 esprime un principio di carattere generale: la restituzione al socio da parte della società di quanto lo stesso aveva conferito non costituisce materia imponibile. La seconda componente, la cosiddetta "differenza da recesso", che costituisce per il socio recedente un incremento patrimoniale e quindi un reddito da tassare, corrisponde al riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale rispetto ai valori contabili del patrimonio. Di fatto risultano tassabili i plusvalori latenti, l'avviamento e gli utili in corso di formazione.
- 69)** L'argomento è approfondito in Studio CNN n 74/2014T "Profili fiscali del recesso dalla società e dell'assegnazione di beni ai soci" Est. F. RAPONI
- 70)** Non dovrà applicarsi tutta la normativa obbligatoriamente prevista per la circolazione di beni immobili (conformità, ape, urbanistica ecc.), benché risulterà opportuno almeno rispettare le prescrizioni urbanistiche per una migliore qualificazione della fattispecie ai fini Iva.
- 71)** Anche la trasformazione di una società commerciale in un ente non commerciale può comportare il realizzo dei beni in base al loro valore normale.
- 72)** La trasformazione in società semplice di società che detenga un bene (non utilizzato direttamente) acquistato senza detrazione Iva non risulterà comunque un'operazione imponibile.
- 73)** La trasformazione in società semplice solo per le imposte dirette e per l'Iva è equiparabile a un trasferimento a titolo oneroso. Ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali è tassata con l'applicazione di tre imposte in misura fissa come una qualsiasi trasformazione societaria. (V. nota 59 e nota 60.)
- 74)** La trasformazione comporta l'assunzione di una forma giuridica diversa, non compatibile con l'esercizio di impresa commerciale o meglio con il conseguimento di redditi d'impresa, nel senso che il patrimonio sociale viene trasferito da un soggetto che per legge può conseguire solo redditi d'impresa a un altro soggetto che invece, sempre per legge, non può essere titolare di tali redditi.
- 75)** Un problema connesso a quello in esame riguarda la determinazione della base imponibile ai fini Iva e in particolare l'attualizzazione del costo di acquisto del bene "determinato nel momento in cui si effettua l'operazione". Una prima tesi (preferibile) ritiene che tale attività sia da ascrivere a una mera rivalutazione monetaria del costo di acquisto; un'altra ricostruzione ritiene invece che l'attualizzazione si riferisca alla indicazione del valore attuale del bene (valore di mercato).
- 76)** L'art 1 comma 119 Legge di stabilità non dice nulla in merito alla aliquota da applicare alla trasformazione in argomento. Partendo dal presupposto che qualsiasi ipotesi di trasformazione è sempre soggetta alla imposta di registro in misura fissa a norma dell'art 4 della tariffa parte I comma 1 lett. c) allegata al Tur si potrà sostenere la medesima conclusione anche in caso di trasformazione in società semplice. Tale assunto esclude anche un problema della determinazione della base imponibile.
- 77)** Va sottolineato che si applicheranno comunque le imposte ipocatastali in misura fissa anche in relazione alla trasformazione in società semplice, che, ai fini Iva, configuri un'operazione imponibile di destinazione a finalità estranee ai sensi dell'art 2 comma 2 n 5 D.P.R. n 633/1972.
- 78)** Mediante la riduzione delle aliquote all'8% elevata al 10, 5% per le società non operative (di comodo) e la indicazione di regole particolari inerenti la determinazione della base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva data dalla differenza tra il valore normale (su richiesta della società può essere sostituito dal valore catastale determinato applicando alle rendite catastali i moltiplicatori previsti ai fini dell'imposta di registro (art 52 tur).



- 79)** L'agevolazione peraltro riguarda nello specifico le imposte dirette e solo la società trasformanda. Le operazioni in argomento infatti di norma non costituiscono un presupposto per l'applicazione delle imposte sui redditi in capo ai soci della società oggetto di trasformazione. Le novità riguardano un particolare regime agevolato di tassazione delle plusvalenze.
- 80)** Su tali temi si confronti Studio n 151-2015T "L'abuso del diritto o elusione in materia tributaria: prime note nella prospettiva della funzione notarile" Est. V MASTROIACOVO.
- 81)** (Ris. 84 del 27.11.2013) espressa in data precedente al 1 ottobre 2015 data di entrata in vigore della nuova normativa introdotta con la novella alla legge n 212/2000.
- 82)** Si veda Circolare A.E. n 50 del 1.10.2010
- 83)** E' ad esempio elusiva la trasformazione di Spa, che non può esercitare l'opzione per la tassazione su base catastale, in Srl, che al contrario può effettuarla, se sia stata posta in essere solo per tale motivazione. Così Ris. A.E. n 177/2008
- 84)** Si potrà pervenire alla stessa conclusione seppur con maggiori difficoltà anche in relazione alla trasformazione in società semplice agricola.
- 85)** Partendo dalla premessa che si potrà godere della agevolazione fino al prossimo 30 settembre 2016 si potrebbe incorrere nell'errore di ritenere che sia la legge stessa a sdoganare come non elusiva la trasformazione in società semplice di gestione immobiliare almeno fino a quella data.
- 86)** Il nuovo legislatore tributario ha invertito l'ordine. Prima della novella in materia di abuso del diritto si tendeva a bollare come elusiva un'operazione solo perché consentiva un risparmio fiscale; oggi tale aspetto non è più primario, rilevando solo se ne risulti la causa prevalente e concreta. (Si veda su tali temi Studio Cnn n 56-2016/T "Abuso del diritto nella pratica notarile: rilevanza delle valide ragioni extrafiscali nelle operazioni societarie straordinarie- effetti della contestazione". Approvato dall'area Scientifica - Studi Tributari l'8.4.2016 Est. F. Raponi)
- 87)** Se risultasse essere la causa essenziale della stessa operazione. Va ricordato tuttavia che la circolare A.E. n 40 del 2002 consentiva espressamente tale modifica.
- 88)** Le nuove disposizioni potrebbero essere utilizzate per non far emergere proprio un imponibile tassabile oppure per realizzare una plusvalenza imponibile inferiore a quella che sarebbe risultata secondo il regime ordinario, consentendo nella sostanza una imposizione della stessa componente positiva di reddito con aliquote più basse.
- 89)** Si pensi al caso in cui al bene di proprietà sociale sia attribuito un valore pari al prezzo della successiva cessione.
- 90)** Circolare n 188/1998
- 91)** Tuttavia tale conclusione andrebbe rivista in misura coerente alla natura realizzativa della trasformazione nelle imposte dirette, anche in considerazione dell'imposta sostitutiva che sia stata corrisposta in relazione ai beni oggetto di cessione. Si pensi alla società che sia proprietaria di un terreno edificabile. L'applicazione di quanto sostenuto dal fisco non consentirebbe di utilizzare per il calcolo della plusvalenza il valore che sia stato neutralizzato con il pagamento della imposta sostitutiva in spregio delle regole proprie del sistema agevolativo. (art. 1 comma 118 legge 208/2015).
- 92)** In ultima analisi se si volesse godere dello status di società comodo senza però subirne gli effetti della specifica tassazione.
- 93)** Aniché l'imposta sostitutiva in misura ridotta la società sarà chiamata a corrispondere le imposte in misura ordinaria sui ricavi o sulle plusvalenze conseguite. Il concetto può essere esteso anche alle attività poste in essere in dipendenza della trasformazione; ad esempio potrà venir recuperata l'imposta non pagata perché sia stata ritenuta esente la vendita di un bene posta in essere a ridosso della trasformazione.
- 94)** Si giungerebbe a conseguenze diverse nel caso in cui, a prescindere dalla trasformazione, il reddito della società semplice venisse riqualificato come reddito d'impresa. Fino a quando non venisse mutata la modalità di gestione la società semplice sarebbe tenuta a tassare i propri redditi come se fosse una società commerciale pur avendo assunto la veste di società semplice. V. supra par. 1



- 95)** Si veda sul tema anche Cassazione n. 1716 del 29.01.2016 con riferimento alla specifica fattispecie diversa da quella ipotizzata caratterizzata dalla consapevolezza in capo al notaio delle finalità elusive perseguite dal cliente; solo in tal caso gli atti elusivi potrebbero essere dichiarati nulli anche se singolarmente non presentino caratteri di invalidità.
- 96)** L'accertamento dell'abuso del diritto non comporta contestazioni sulla validità delle operazioni sul piano civilistico, ma implica esclusivamente il disconoscimento dei vantaggi fiscali e la conseguente richiesta delle maggiori imposte dovute.
- 97)** Tutte le società di persone, comprese le società semplici, non possono tassare i redditi da locazione con applicazione della cedolare secca.
- 98)** La società semplice immobiliare non può dedurre i costi di gestione dei beni immobili. Il meccanismo che conduce alla determinazione del reddito complessivo delle società semplici infatti non consente il riconoscimento fiscale delle spese affrontate nella gestione proprio delle società commerciali. Nello specifico non trovano applicazione per la società semplice la deduzione fiscale dei costi basata sul principio di inerenza di questi ultimi ai beni o alle attività da cui derivano componenti positivi di reddito nel reddito d'impresa.

(Riproduzione riservata)