

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.44-2023/T

TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ COMMERCIALE IN SOCIETÀ SEMPLICE AGEVOLATA AI SENSI DELLA LEGGE N. 197 DEL 2022: ASPETTI E SOLUZIONI NOTARILI

di Francesco Raponi

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 3 maggio 2023)

Abstract

La trasformazione da società commerciale in società semplice dopo un lungo dibattito è stata ritenuta un'operazione ammissibile sul piano civilistico.

A tale risultato ha certamente contribuito la previsione di specifiche agevolazioni in materia di imposte sui redditi, che sono state riproposte con l'introduzione dell'art. 1 commi da 100 a 105 della legge n 197 del 2022, visto che la trasformazione regressiva in argomento ne potrebbe costituire un fatto generatore, a differenza delle altre fattispecie di trasformazione societaria che invece sotto tale profilo risultano neutrali ex art. 170 Tuir.

La medesima operazione peraltro si caratterizza perché essa soltanto, comportando la cessazione dell'attività d'impresa, a differenza delle altre fattispecie di trasformazione di società in generale, può costituire anche un presupposto per l'applicazione della disciplina iva. Viceversa non subisce un trattamento diverso rispetto alle ulteriori ipotesi di trasformazione societaria in ordine all'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali che saranno dovute sempre in misura fissa.

Con il presente contributo pertanto si intende analizzare in chiave tributaria l'operazione straordinaria in oggetto offrendo alcuni spunti pratici per la soluzione delle questioni che potrebbero presentarsi più frequentemente.

Emergerà come la trasformazione di società commerciale in società semplice sia dotata sul piano fiscale di un proprio statuto che la differenzia non solo dalle altre ipotesi di trasformazione societaria ma anche dalle altre operazioni agevolabili.

Indice:

INTRODUZIONE

A) TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ COMMERCIALE IN SOCIETÀ SEMPLICE

B) VERIFICA PREVENTIVA DELLA FATTIBILITÀ DELL'OPERAZIONE SUL PIANO REDDITUALE –

C. CONDIZIONI PER PROCEDERE ALLA TRASFORMAZIONE REGRESSIVA AGEVOLATA C.1 Società

C.1.1 Condizione specifica delle società commerciali che intendono trasformarsi: oggetto sociale -

C.1.1.1 Gestione immobiliare ritenuta compatibile con l'agevolazione - C.1.1.2 Adeguamento

oggetto sociale in funzione dell'ottenimento del requisito richiesto per godere dell'agevolazione -

C.2 Titolarità del bene in capo alla società - Natura dei beni - C.2.1 Data in cui rilevano gli

elementi costitutivi: cambio di destinazione dell'immobile - C.2.2 Trasformazione di società che

gestiscono terreni agricoli - C.2.3 Beni locati o concessi in comodato - C.2.4 Beni destinati alla locazione o al comodato e attualmente liberi da tali utilizzi - C.2.5 Beni appartenenti a società in liquidazione: trasformazione agevolabile nel rispetto dei limiti di natura civilistica - C.2.6 Trasformazione di società titolare di beni in piena proprietà e di diritti reali parziali: operazione sempre agevolabile - C.3 Soci - C.3.1 Titolarità della partecipazione: usufruttuario - C.3.2 Eredi - C.3.4 Fusione e scissione - C.3.5 Società fiduciarie - C.3.6 Trasformazione della società unipersonale in società semplice - C.3.7 Diritto di prelazione nelle trasformazioni regressive

D. IMPOSTE E BENEFICI DELLA AGEVOLAZIONE - D.1 Profili fiscali nelle imposte dirette in capo alla società - D.1.1 Calcolo del differenziale - D.1.1.2 Minuendo: valore normale sostituibile con il valore catastale - D.1.1.3 Sottraendo: costo fiscale del bene - D.2 Profili fiscali nelle imposte dirette in capo al socio - D.2.1 Profili fiscali della trasformazione in presenza di riserve di utili - D.2.2 Profili fiscali della trasformazione in presenza di riserve in sospensione d' imposta - D.3. Aspetti fiscali dell'atto nelle imposte indirette - D.3.1 Inquadramento ai fini iva - D.3.1.2 Iva: base imponibile - D.3.1.3 Iva: Esenzione e inversione contabile - D.3.3 Imposte ipotecarie e catastali

E. CONCLUSIONI - VENDITA SUCCESSIVA ALLA TRASFORMAZIONE - PLUSVALENZA

===

INTRODUZIONE

La trasformazione da società commerciale in società semplice dopo un lungo dibattito è stata ritenuta un'operazione ammissibile sul piano civilistico¹.

A tale risultato ha certamente contribuito la previsione² di specifiche agevolazioni in materia di imposte sui redditi che sono state riproposte con l'introduzione dell'art. 1 commi da 100 a 105 della legge n. 197 del 2022 visto che la trasformazione regressiva in argomento ne potrebbe costituire un fatto generatore³. Del resto la normativa di favore non avrebbe potuto riguardare la disciplina iva, pur potendo la stessa tipologia di trasformazione costituirne un presupposto per la

¹In passato era stata sostenuta la tesi che la società semplice di gestione immobiliare non fosse ammissibile per illiceità dell'oggetto. Oggi è invece considerata legittima anche la costituzione ex novo di una società semplice avente ad oggetto sociale la gestione di beni immobili. La società semplice immobiliare 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. Studio n. 92-2016/T "Trasformazione di società commerciale immobiliare in società semplice - Problematiche Fiscali" Est. F. Raponi approvato dall'Area Scientifica - Studi Tributari l'8 aprile 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. 52-2015/I 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. La specifica normativa fiscale ha costituito la base su cui far leva per ritenere ormai sdoganate le società semplici il cui oggetto prevalente o esclusivo sia la gestione di beni immobili.

²I precedenti interventi normativi che hanno previsto analoghe agevolazioni sono la legge n. 449/1997 art. 29, la legge n. 28/1999 art. 13, la legge n. 448/2001 art. 3 e la legge n. 27/2003 art. 2 (D.L. n. 282/2002). La medesima agevolazione era stata riproposta già dalla legge n. 208 del 28.12.2015 art. 1 comma 115 e segg. e poi riproposta dalla legge 11.12.2016 n. 232 art. 1 commi 565 e 566.

³A differenza delle altre fattispecie di trasformazione societaria che invece sotto tale profilo risultano neutrali ex art. 170 Tuir.

relativa applicazione, e neanche le imposte di registro⁴, ipotecarie e catastali, che comunque sarebbero state applicate in misura fissa⁵.

Con il presente contributo pertanto si intende analizzare in chiave tributaria la trasformazione di società commerciale in società semplice offrendo alcuni spunti pratici per la soluzione delle questioni che potrebbero presentarsi più frequentemente.

Emergerà come l'operazione straordinaria in oggetto sia dotata sul piano fiscale di un proprio statuto che la differenzia dalle altre fattispecie di trasformazione societaria e dalle altre operazioni agevolabili⁶.

Risulterà ad esempio che la trasformazione in società semplice in forma agevolata sia riservata alle sole società di gestione immobiliare passiva e solo se le stesse abbiano conservato la medesima compagine sociale in essere alla data del 30.09.2022. Quando invece per le assegnazioni e cessioni agevolate non è previsto in via assoluta il limite dell'oggetto sociale e neanche quello relativo alla sussistenza della stessa compagine, potendo risultare agevolate anche operazioni che interessino uno solo dei soci (es. recesso – cessione ad un solo socio).

Verrà in evidenza inoltre che alle società che abbiano ad oggetto esclusivo o principale la gestione di terreni agricoli e che siano proprietarie o titolari di diritti reali parziali di tali cespiti di diretto utilizzo, è consentita solo la trasformazione, non potendo procedere alla assegnazione o alla cessione agevolata degli stessi beni in favore dei propri soci.

Emergerà infine l'ulteriore caratteristica che distingue la trasformazione agevolata dalle altre operazioni essendo possibile farvi ricorso in via agevolata anche quando la società risulti titolare di un diritto reale parziale sui beni sociali⁷.

⁴ L'art. 4 della tariffa parte I comma 1 lett. c) del Tur è norma di portata generale applicabile a tutte le ipotesi di trasformazione. La medesima operazione si caratterizza perché essa soltanto, comportando la cessazione dell'attività d'impresa, a differenza delle altre fattispecie di trasformazione di società in generale, può costituire anche un presupposto per l'applicazione della disciplina iva.

⁵ Occorre osservare a tal riguardo che, pur potendo risultare, ricorrendone i relativi presupposti, soggetta ad iva, imponibile o esente, la medesima operazione di trasformazione sconterebbe comunque le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa e non rinforzata non realizzando una fattispecie traslativa. Anche se l'atto di trasformazione in oggetto non è espressamente richiamato 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 (Circ. min. n. 37/350346 del 11.7.1991).

⁶ La trasformazione anche regressiva tra società commerciali di norma in materia di imposte sui redditi è neutrale art 170 Tuir, non comporta un effetto realizzativo delle riserve di utili e/o delle riserve in sospensione d'imposta, non costituisce una cessione di beni e dunque non realizza il presupposto d'imposta ai fini iva (art. 2 – 2 capoverso lettera f dpr 633 del 1972), è soggetta ad applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa. Invece la trasformazione da società commerciale in società semplice non è neutrale ma costituisce una fattispecie potenzialmente realizzativa. Comporta il medesimo effetto realizzativo delle riserve di utili e/o delle riserve in sospensione d'imposta presenti nel patrimonio netto della società commerciale in data anteriore alla trasformazione e solo in questo specifico caso costituisce fatto generatore di imposte sui redditi anche in capo al socio. Può costituire un presupposto d'imposta ai fini iva art. 3 dpr 633 del 1972 perché produce la cessazione dell'attività d'impresa con la conseguenza che la società perde la sua qualifica di soggetto passivo ed infine è soggetta ad applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa. Come si può notare tranne che per l'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali siamo al cospetto di un istituto fiscalmente distinto rispetto alla trasformazione ordinaria.

⁷ Rispetto alle assegnazioni e cessioni che, nel caso avessero ad oggetto tali diritti non potrebbero risultare agevolabili, solo per le trasformazioni il Fisco (Circ. n. 26 del 2016 pag. 41) ritiene soddisfatta la finalità della normativa di favore. La circolazione degli immobili con minor impatto fiscale verrebbe comunque assicurata in quanto tali cespiti escono

Un'ultima considerazione riguarda le società in liquidazione, che potranno procedere liberamente ad effettuare assegnazioni e cessioni agevolate, ma che invece potranno decidere per la trasformazione in società semplice solo tenendo in considerazione i limiti di cui all'art. 2499 cc e le modalità operative e temporali connesse alla revoca della liquidazione ex art. 2487-ter cc..

A. TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ COMMERCIALE IN SOCIETÀ SEMPLICE

La richiesta di procedere con una trasformazione di società commerciale in società semplice applicando le agevolazioni di cui alla legge 197 del 2022 comporta una duplice verifica preventiva.

La prima, di carattere generale, concerne la fattibilità dell'operazione in chiave tributaria e la seconda, più specifica, riguarda la verifica della sussistenza o meno delle condizioni per porla in essere in via agevolata.

B. VERIFICA PREVENTIVA DELLA FATTIBILITÀ DELL'OPERAZIONE SUL PIANO REDDITUALE.

Analizziamo la prima condizione.

La scelta di avvalersi della soluzione della trasformazione di società commerciale⁸ in società semplice deve essere vagliata in un'accezione più ampia e non limitata alla sola verifica delle condizioni indicate dalla legge n 197 del 2022⁹.

Nello specifico ed in via preventiva occorrerà verificare, caso per caso, se l'attività effettivamente svolta dalla società commerciale che intenda trasformarsi, che è assoggettata per legge¹⁰ al regime dei redditi d'impresa, possa essere ritenuta compatibile¹¹ con il regime dei redditi proprio delle società semplici immobiliari¹². Tali ultime società¹³, infatti, non potendo svolgere attività commerciale, potrebbero maturare solo redditi classificabili per la specifica attività immobiliare che andrebbero a svolgere, come redditi fondiari¹⁴ e/o come redditi diversi¹⁵, a seconda se la relativa componente immobiliare risulti produttiva di ricchezza in senso statico o dinamico¹⁶.

dal patrimonio della società che si trasforma per confluire in quello della società semplice risultante dalla trasformazione.

⁸ Avente a oggetto principale o esclusivo l'attività di gestione di beni immobili. Secondo il Fisco (Circ. n. 26 del 2016 pag. 40) la definizione dipende dalla formulazione dell'oggetto sociale e dalla effettiva attività svolta dalla società (arg. ex art. 73 comma 4). Tale ultimo dato tuttavia risulta di difficile individuazione.

⁹ 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.

¹⁰ Risultandone valorizzata a tal fine solo la componente soggettiva. Art. 6 comma 3 Tuir per le Snc e le Sas e art. 81 Tuir per le Srl, Spa e Sapa.

¹¹ 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.

¹² Nel diritto tributario la definizione di impresa commerciale dipende 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).

¹³ Per tutte le società commerciali la forma giuridica di per sé ai sensi degli artt. 6 comma 3 Tuir e 81 Tuir nonché dell'art. 55 del Tuir esaurisce la ricerca.

¹⁴ Sono compresi i redditi da locazione. Art. 26 Tuir – Circ. n. 5 dell'11.3.2013.

Pertanto potrà trasformarsi in società semplice, avvalendosi della agevolazione in oggetto, solo quella 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 prima ancora di deliberare/decidere per la trasformazione in società semplice occorrerà verificare se effettivamente ne sussistano i presupposti reddituali¹⁷.

Solo se sia risolta positivamente la prima verifica si potrà procedere con il secondo step consistente nell'accertamento della sussistenza dei requisiti previsti dalla legge 197 del 2022.

C. CONDIZIONI PER PROCEDERE ALLA TRASFORMAZIONE REGRESSIVA AGEVOLATA

La nuova normativa ha previsto una serie di condizioni specifiche che devono sussistere, tutte e congiuntamente, per ritenere agevolabile la trasformazione regressiva in argomento. (Es. tipo di società, qualifica dei soci, natura dei beni, profilo temporale).

La ricorrenza di uno solo e non degli altri requisiti, o solo di alcuni di essi, dunque non consentirà di ritenere applicabile la normativa in oggetto.

In chiave notarile è opportuno dar conto della ricorrenza delle condizioni richieste dalla legge facendole risultare da una griglia da riportare nel corpo dell'atto unitamente ad altri elementi che saranno indicati più avanti.

C.1 Società

In particolare potranno decidere/deliberare la trasformazione agevolata in società semplice solo le società commerciali sia di persone che di capitali residenti fiscalmente in Italia¹⁸.

Dall'elenco risultano dunque escluse le società cooperative e le società non residenti, anche se abbiano una stabile organizzazione in Italia¹⁹.

Non sussiste alcun dubbio che possano avvalersene le società in liquidazione purché sussistano le condizioni previste dalla normativa civilistica ovvero il rispetto dei limiti di cui all'art. 2499 c.c. e delle modalità operative e temporali connesse alla revoca della liquidazione ex art. 2487-ter c.c.²⁰.

¹⁵ 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.

¹⁶ 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 (oltre alla società semplice anche la persona fisica non esercente attività d'impresa) che non può per legge avere tale qualifica; 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.

¹⁷ L'attività di gestione immobiliare, con riferimento alle sole società commerciali, produce reddito d'impresa non in dipendenza del suo riconoscimento come attività d'impresa ma in virtù della presunzione di commercialità.

¹⁸ Ai sensi dell'art. 2500 sexies c.c., se lo statuto non prevede diversamente, la trasformazione in società semplice operata da una società di capitali potrebbe essere adottata con le maggioranze previste per le modifiche dello statuto. E' richiesto in ogni caso il consenso dei soci che con la trasformazione assumono responsabilità illimitata. Per l'analoga operazione posta in essere da una società di persone non si applica l'art. 2500 ter c.c. e pertanto salvo diversa disposizione occorre comunque l'unanimità dei consensi.

¹⁹ La società commerciale che voglia avvalersi della disciplina agevolativa deve essere un soggetto Ires (art. 72 tuir) e Irap (art. 3 Dlgs 446/97) residente che produca reddito d'impresa. Una società estera con sede all'estero che non sia residente anche se abbia una stabile organizzazione in Italia non presenta il presupposto necessario per assoggettare a imposizione il reddito d'impresa che produce (arg. ex art. 23 lett. e) tuir) dunque non potrà avvalersi della normativa agevolativa.

C.1.1 Condizione specifica delle società commerciali che intendono trasformarsi: oggetto sociale

Con riferimento alla trasformazione in società semplice è prevista una sola limitazione in quanto per espressa disposizione normativa tale operazione è riservata unicamente a quelle società che abbiano per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili, ovvero quella attività che, ai sensi dell'art. 73 comma 4 del Tuir, deve intendersi essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto²¹.

Questo scenario impone innanzitutto di verificare più nello specifico cosa si intenda per attività di gestione di beni immobili ed in secondo luogo se sia possibile adeguare l'oggetto sociale al fine di far rientrare la successiva trasformazione tra le operazioni di cui alla legge 197 del 2022.

C.1.1.1 Gestione immobiliare ritenuta compatibile con l'agevolazione

Muovendo dalla distinzione tra attività di gestione immobiliare passiva e attività di gestione immobiliare attiva, l'AF²² sostiene che possa godere della agevolazione in argomento la sola società che svolga una gestione passiva, limitata alla mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi ad una pluralità di beni immobili.

Viceversa con riferimento alle società che pongano in essere anche un'attività di gestione attiva, consistente nell'esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali con finalità diverse dal mero godimento (es. villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali), non sarebbe possibile godere delle agevolazioni.

Il tema ad ogni buon conto non è nuovo, perché tali ultime attività qualificherebbero le società come necessariamente commerciali e dunque incompatibili sul piano reddituale con il tipo società semplice.

Tuttavia non si dovrebbe limitare la possibilità di deliberare la trasformazione solo alle società che abbiano per oggetto esclusivamente la gestione immobiliare. Non dovrebbe ad esempio risultare limitante la previsione nell'oggetto sociale anche dell'attività di rivendita atteso che l'oggetto sociale immobiliare ha una previsione più ampia che prevede pure tale attività²³. Quindi piuttosto che limitare la verifica all'atto costitutivo o allo statuto occorrerebbe far riferimento all'attività effettivamente svolta dalla società. La normativa agevolativa risulterebbe pertanto applicabile a tutte le società che effettivamente svolgono attività gestoria come quelle il cui valore dell'attivo sia rappresentato per la maggior parte da immobili oppure quelle in cui canoni di locazione sono rappresentati per almeno due terzi da canoni di locazione immobiliare²⁴.

C.1.1.2 Adeguamento oggetto sociale in funzione dell'ottenimento del requisito richiesto per godere dell'agevolazione

²⁰ Circ. n. 26 del 2016 pag. 7

²¹ Circ. n. 26 del 2016 pag. 40. In questa sede non rilevano i parametri che con riferimento ad altre fattispecie sono stati indicati dal legislatore tributario.

²² Circ. n. 26 del 2016 pag. 40/41

²³ Alle stesse società semplici immobiliari è consentita una sia pur modesta attività di acquisto e vendita in misura occasionale.

²⁴ Art. 4 comma 4 d.lgs 14.09.2015 n. 147 che ha modificato l'art. 1 comma 36 della legge n. 244/2007 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.

L'ulteriore problematica che occorre approfondire concerne l'eventuale modifica dell'oggetto sociale al fine di consentire la trasformazione in società semplice godendo delle agevolazioni di cui alla legge 197 del 2022 senza che l'operazione possa essere qualificata come elusiva.

Per inquadrare la vicenda occorre rifarsi a quanto già sostenuto in passato, ovvero che la modifica dell'oggetto sociale, finalizzata alla trasformazione in società semplice, non rappresenta di per sé un'operazione elusiva occorrendo distinguere caso per caso il tipo di modifica che si intenda adottare²⁵.

Nello specifico la modifica dell'oggetto sociale, posta in essere da una società che già svolga oltre ad altre attività anche quella di gestione immobiliare, non genererà eventuali problematiche di elusione nell'ipotesi in cui si proceda solo ad escludere qualsiasi riferimento alle ulteriori attività commerciali non compatibili con il nuovo tipo.

Viceversa la sostituzione o la modifica quasi integrale dello stesso oggetto sociale, mediante la specifica previsione della attività di gestione immobiliare in precedenza non esercitata, posta in essere con il solo scopo specifico di godere dell'agevolazione, potrebbe porre una problematica di abuso del diritto se venga presa in considerazione in un'accezione più ampia e non limitata alla specifica operazione.

Sotto tale profilo occorrerà valutare preventivamente l'effettiva attività svolta dalla società che intenda trasformarsi e la congruità dell'operazione in chiave fiscale.

Ad esempio una società industriale attiva e con numerosi dipendenti, pur avendo deliberato la sostituzione integrale del proprio oggetto sociale con la previsione in via esclusiva o principale della gestione di beni immobili al fine di trasformarsi in società semplice, in funzione dell'ottenimento delle agevolazioni, potrebbe incappare in una riqualificazione dei propri redditi o in una contestazione ex 10 bis legge 212 del 20.07.2000 dello statuto dei diritti del contribuente.

Ciò porta alla conclusione che la mera modifica dell'oggetto, funzionale alla trasformazione, soprattutto per la sua rilevanza in chiave reddituale (artt. 55 e 73 commi 4 e 5 tuir) non può essere considerata in via autonoma ma va apprezzata in connessione con tutti gli atti e condizioni che connotano l'intera operazione, e che devono comunque ricorrere perché la fattispecie sia realizzabile in via agevolata²⁶.

C.2 Titolarità del bene in capo alla società - Natura dei beni

Premesso che la limitazione sulla natura dei beni espressa in termini generali dalla normativa di cui alla legge 197 del 2022 vale anche per le società che intendano trasformarsi in società semplice, come desumibile dall'espresso riferimento ai "predetti beni" contenuto nell'art. 1 comma 100 ultimo capoverso, occorre approfondire ulteriormente l'argomento.

I beni immobili posseduti dalla società che intenda trasformarsi passibili di agevolazione sono solo quelli che possono essere qualificati quali "beni diversi da quelli indicati nell'art. 43 comma 2 primo periodo del Tuir", diversi cioè da quelli utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività.

²⁵ Studio 92-2016/T par. 4.1.1

²⁶ Sembrerebbe ragionare negli stessi termini anche l'A.F. nella risoluzione 101 del 3.11.2016 ove si è ritenuta non elusiva l'operazione di scissione e conseguente trasformazione della sola beneficiaria in società semplice. Anzi la risoluzione consente di esprimere una preferenza per la scissione rispetto alla modifica dell'oggetto sociale. Non vi sarebbero grosse differenze solo rispetto a società che già esercitino una gestione passiva di beni immobili oltre ad altre attività; viceversa la soluzione della scissione che preceda la trasformazione risulterebbe sicuramente preferibile (in chiave antielusiva) alla modifica dell'oggetto sociale con riferimento a società che esercitino attività di impresa con organizzazione di persone e cose e che siano proprietarie di beni immobili non usati strumentalmente dalla società.

Questo non significa che se la società detenga nel proprio patrimonio anche beni di diretto utilizzo non possa trasformarsi in società semplice; tali ultimi beni saranno assoggettati a tassazione con i criteri ordinari e l'agevolazione sarà applicabile solo con riferimento ai primi.

Gli immobili esclusi dalla agevolazione, oltre quelli strumentali per destinazione, che prescindere dalla classificazione catastale sono utilizzati direttamente dalla società²⁷, sono anche gli immobili patrimonio (art. 90 tuir) e quelli strumentali per natura²⁸ individuabili su base catastale che siano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte della società che ne sia proprietaria.

C.2.1 Data in cui rilevano gli elementi costitutivi: cambio di destinazione dell'immobile

Gli elementi costitutivi della fattispecie agevolativa, specie in relazione alla natura dei beni, vanno verificati alla data dell'operazione intendendosi per tale la data della delibera/decisione di trasformazione²⁹.

Si potrebbe pertanto prescindere dalla destinazione originaria del bene e nel contempo sarebbe possibile programmare la trasformazione mutandone all'occorrenza la destinazione; in tal caso sarebbe del pari opportuno che la nuova destinazione compatibile con la disciplina agevolativa emerga dal relativo atto³⁰.

Nello stesso senso occorre osservare che i beni agevolati non dovevano essere necessariamente posseduti dalla società alla data del 30 settembre 2022 come invece previsto per la qualifica di socio. Possono formare oggetto di trasformazione in forma agevolata anche beni acquistati in data successiva.³¹

C.2.2 Trasformazione di società che gestiscono terreni agricoli

Una problematica particolare riguarda i terreni agricoli destinati dalla stessa società alla coltivazione o all'allevamento di animali che secondo l'amministrazione fiscale non possono essere assegnati o ceduti ai soci in via agevolata perché "utilizzati" nell'esercizio dell'impresa³².

Viceversa la stessa AF ha sostenuto che la trasformazione in regime agevolato delle società che gestiscono la medesima tipologia di terreni, anche se destinati dalla stessa società alla coltivazione o all'allevamento di animali, non trova preclusioni, sempreché le predette società abbiano ad oggetto la gestione esclusiva o principale degli stessi cespiti³³.

C.2.3 Beni locati o concessi in comodato.

²⁷ Es. i fabbricati abitativi che vengono utilizzati quali uffici delle società che li posseggono.

²⁸ Accatastati nelle categorie A/10, B,C,D,E.

²⁹ Così Circ. 112/1999 pag. 4.

³⁰ Si potrebbe pertanto modificare legittimamente lo status del bene rendendolo agevolabile (Circ. n. 26 del 2016 pag. 9) A prescindere dalla data di acquisto di un bene si potrà quindi optare per la trasformazione agevolata riguardo ad una società proprietaria di un immobile che attualmente sia utilizzato dalla società (strumentale per destinazione) ma che non verrà più utilizzato "direttamente" prima della stessa delibera da cui dovrà preferibilmente emergere tale circostanza.

³¹ In questo senso Quesito 204-2016/T.

³² Circ. 26 del 2016 pag. 12.

³³ Circ. n. 26 del 2016 pag. 41

Gli immobili strumentali per natura e gli immobili patrimonio che non siano utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività, come quelli concessi in locazione o comodato o comunque non utilizzati direttamente, possono risultare agevolabili all'esito della trasformazione³⁴. Tali immobili infatti pur concorrendo alla determinazione del reddito d'impresa che la società consegue, essendo caratterizzati dall'essere idonei a produrre un reddito loro autonomo non si considerano strumentali per destinazione. Sono riconducibili ad una attività di gestione immobiliare passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi ad uno o più immobili.

Come già anticipato invece non possono formare oggetto dell'agevolazione beni detenuti dalla società trasformanda con finalità diverse dal mero godimento (villaggi turistici, centri commerciali, gallerie commerciali ecc.)³⁵.

C.2.4 Beni destinati alla locazione o al comodato e attualmente liberi da tali utilizzi.

Possono formare oggetto di agevolazione anche gli immobili strumentali per natura e gli immobili patrimonio che, pur non essendoli al momento della delibera di trasformazione, in passato siano stati locati o concessi in comodato e risultino in via prospettica ancora passibili di tali destinazioni. Tali cespiti infatti potrebbero formare oggetto dell'operazione agevolata in quanto, essendo idonei, anche solo potenzialmente, a produrre un reddito loro autonomo non dovrebbero essere considerati strumentali per destinazione. Sarebbe tuttavia preferibile acquisire a tal fine documenti probatori specifici e far risultare (ad esempio mediante la prova delle utenze luce, acqua, gas ecc.) anche dalla delibera tali circostanze. Resta ferma comunque nei casi più dubbi l'opportunità di far precedere l'operazione da un contratto di locazione e/o comodato a favore dei soci purché si tratti di un'operazione effettiva e non solo formale³⁶.

C.2.5 Beni appartenenti a società in liquidazione: trasformazione agevolabile nel rispetto dei limiti di natura civilistica

Nelle ipotesi in cui si trovi in liquidazione, secondo l'AF³⁷ la società non esercita più un'attività d'impresa la qual cosa escluderebbe in nuce la possibilità di ritenere che gli immobili sociali possano essere qualificati come "utilizzati direttamente". La loro estromissione potrebbe pertanto essere effettuata anche avvalendosi della agevolazione di cui alla legge 197 del 2022, in quanto, si ritiene che pure in questo caso sia rispettata la finalità della disciplina che intende favorire la fuoriuscita dei beni non direttamente utilizzati nell'espletamento di attività imprenditoriali³⁸. Il concetto potrebbe essere esteso anche alle trasformazioni di società commerciali in società semplici. Tuttavia con riguardo a tali specifiche fattispecie occorrerà inquadrare l'operazione sul piano civilistico tenendo in considerazione i limiti di cui all'art. 2499 c.c. e le modalità operative e temporali connesse alla revoca della liquidazione ex art. 2487 ter c.c. necessarie al fine di rendere esecutiva la relativa delibera.

³⁴ Tra i beni strumentali per natura Es. capannone industriale affittato ad altra società. Tra i beni patrimonio Es. i beni abitativi acquistati dalle società a titolo di investimento.

³⁵ Circ. 26 del 2016 pag. 41.

³⁶ Non potrebbe bastare a tal fine un contratto registrato. Oltre alla immissione in possesso è infatti preferibile che la nuova situazione giuridica del bene sia provata mediante la voltura delle utenze (luce, acqua, gas ecc.) dalla società al socio o al terzo conduttore.

³⁷ Ris. 93 del 17 ottobre 2016

³⁸ Circ. n. 26 del 1.6.2016

C.2.6 Trasformazione di società titolare di beni in piena proprietà e di diritti reali parziali: operazione sempre agevolabile

Il regime speciale agevolato può trovare applicazione non solo con riferimento alle società commerciali che siano proprietarie di beni immobili, come precisato dalla AE per le operazioni di assegnazione e di cessione agevolate³⁹, ma anche riguardo alle società commerciali che risultino titolari di diritti reali parziali sugli stessi beni⁴⁰. Il tutto però a patto che sia rispettato il principio del “non diretto utilizzo” di cui al combinato disposto di cui all’art. 1 comma 100 della legge 197 del 2022 e all’art. 43 comma 2 primo periodo del Tuir.

Con riferimento a tale specifica casistica infatti occorre apprezzare, secondo il Fisco⁴¹, che la titolarità dei diritti reali parziali su tali beni non pone le difficoltà di inquadramento relative alla natura di diritti piuttosto che di beni, che non ne consentono se non a determinate condizioni l’assegnazione o la cessione agevolate. Solo nel caso della trasformazione, infatti, appare comunque soddisfatta la finalità della norma agevolativa che intende favorire la circolazione degli immobili in modo da poter essere nuovamente immessi nel mercato.

Peraltro sarà possibile ritenere agevolata la trasformazione (ma non l’assegnazione e la cessione) che tratti il bene di cui la società detenga solo di una frazione di quota (es. ¼ di un bene)⁴².

Coerentemente non si porranno neanche problematiche particolari in caso di trasformazione agevolata di società che risulti titolare di beni in proprietà superficaria.

C.3 Soci

I soci che potranno beneficiare della normativa di favore non sono assoggettati a particolari limitazioni.

Potranno dunque beneficiarne sia società commerciali di cui siano soci soggetti persone fisiche, non imprenditori né esercenti arti o professioni, che società i cui soci risultino essere persone fisiche imprenditori, esercenti arti o professioni, società di persone, società di capitali nonché cooperative.

In ogni caso potrà godere della normativa agevolata solo la società commerciale partecipata da soci che erano tali alla data del 30 settembre 2022.

La nuova norma precisa infatti che “tutti i soci devono risultare iscritti” a tale data “nel libro dei soci ove prescritto”. Da ciò si è fatto derivare che sarà possibile applicare il regime agevolato solo alle società commerciali la cui compagine sociale non sia modificata in data successiva al 30 settembre 2022⁴³.

Soltanto per la trasformazione agevolata in società semplice peraltro sussiste un limite assoluto. Potrà essere effettuata infatti solo nel caso in cui tutti i soci, che erano tali al momento della decisione, possedevano già tale qualifica alla data del 30 settembre 2022. Solo in questa specifica

³⁹ La sola mera titolarità non giustifica l’applicazione della normativa di favore. Es. società non residente proprietaria di un bene in Italia.

⁴⁰ Viceversa, in caso di assegnazione o cessione, non possono formare oggetto di agevolazione secondo l’AE i diritti reali parziali perché sono “diritti” e non beni Circ. 26 del 2016 pag. 9.

⁴¹ Circ. 26 del 206 pag. 41

⁴² Quesito 89-2016/T est. F.Raponi

⁴³ Si dovrebbe ritenere che non realizzi la condizione richiesta dalla norma l’acquisto della qualifica di socio in data successiva al 30.09.2022 a seguito di risoluzione di donazioni di partecipazioni o di risoluzione di patto di famiglia poste in essere prima di tale data.

ipotesi l'ingresso di nuovi soci nella compagine sociale in data successiva precluderebbe l'utilizzo della agevolazione. E' evidente del resto che per la natura dell'operazione non è possibile che l'agevolazione possa essere goduta solo da alcuni soci, come sarebbe possibile invece nella liquidazione della quota al socio che abbia esercitato il recesso oppure in caso di cessione onerosa posta in essere solo a favore di uno dei soci.

Non risultano però ostative alla trasformazione agevolata modifiche di assetti (es. cessioni di quote) poste in essere tra gli stessi soci dopo il 30.09.2022.

C.3.1 Titolarietà della partecipazione: usufruttuario

Seguendo le indicazioni del Fisco in ordine alle operazioni di assegnazioni e cessioni agevolate, anche in caso di trasformazione, la società potrebbe godere della agevolazione solo se risultasse partecipata da soggetti titolari di azioni o quote in piena proprietà oppure in nuda proprietà⁴⁴.

Tuttavia, proprio per il particolare statuto che regola solo le operazioni di trasformazione regressiva, la presenza di un usufruttuario di una partecipazione, che sia tale dal 30.9.2022, non dovrebbe risultare di ostacolo all'ottenimento delle medesime agevolazioni.

C3.2 Eredi

E' opportuno precisare che il regime agevolato potrà essere utilizzato anche dalle società nella cui compagine figurino eredi che siano succeduti al socio in data successiva al 30.9.2022 purchè abbiano accettato l'eredità⁴⁵.

C3.4 Fusione e scissione

Alla stessa conclusione positiva si potrà giungere anche riguardo alle società che siano la risultante di una operazione di fusione e di scissione. Nei casi di fusione (propria o per incorporazione) o di scissione (totale o parziale) nel rispetto del principio di continuità fiscale, la società incorporante o la risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni potranno procedere alla trasformazione agevolata purché i rispettivi soci abbiano rivestito tale qualità presso le società di provenienza alla data del 30.09.2022. Nessun dubbio di ammissibilità si pone invece per la società scissa.

C3.5 Società fiduciarie

Possono risultare socie delle società trasformande anche le società fiduciarie purché iscritte tra i soci alla data del 30.9.2022 e sia provato che il rapporto fiduciario sia sorto in data anteriore a tale data⁴⁶.

⁴⁴ In questo senso Quesito n. 202-2016/T est. V. Mastroiacovo.

⁴⁵ Il Fisco (Circ. n. 26 del 2016 pag. 8) a sostegno di tale conclusione rileva che non si è trattato di una cessione volontaria della partecipazione. Per il caso di erede succeduto al socio in data anteriore al 30.09.2022 e alla rilevanza della pubblicità della iscrizione nel registro delle imprese della dichiarazione di successione si veda Quesito n. 119-2016/T est. F.Raponi.

⁴⁶ E' consentito anche alla società fiduciaria Quesito n. 125 -2017/T est. Raponi perché si ritiene che l'operazione debba essere letta come se fosse effettuata direttamente a favore del socio.

C3.6 Trasformazione della società unipersonale in società semplice

La società unipersonale può trasformarsi in società semplice, usufruendo se del caso delle agevolazioni previste dalla normativa di cui alla legge 197 del 2022, non realizzandosi in questo caso la “costituzione di una nuova società semplice” con l’estinzione della “vecchia” società commerciale, operazione che peraltro non sarebbe legittima in quanto al socio unico non è consentito costituire società personali⁴⁷.

Si è posto il problema se la successiva ricostituzione della pluralità dei soci entro i 6 mesi previsti dalla legge possa costituire una fattispecie elusiva argomentando dal fatto che il nuovo socio che sia subentrato andrà a beneficiare degli effetti della trasformazione agevolata posta in essere dall’unico socio originario.

La soluzione del quesito tuttavia appare essere negativa nel senso che l’intera operazione (trasformazione agevolata – ricostituzione a mezzo cessione/donazione di quota) non potrebbe essere qualificata come abusiva.

A ben vedere la ricostituzione della pluralità dei soci è imposta dalla legge per ragioni ordinamentali valutate a monte dallo stesso legislatore, che prescindono del tutto dal regime agevolato cui è stata assoggettata la trasformazione o qualsiasi altra vicenda che ha determinato il venir meno della pluralità stessa. Del resto apparirebbe irragionevole un’interpretazione in forza della quale, in mancanza di una precisazione normativa circa una specifica ratio dispositiva, si arrivi a sostenere l’inapplicabilità del regime agevolato a monte dell’operazione cui possa seguire un effetto legale a valle della stessa.

C.3.7 Diritto di prelazione nelle trasformazioni regressive

Con riferimento alla trasformazione regressiva, benché sul piano fiscale sia configurabile come fattispecie realizzativa/traslativa, non avrebbe senso porsi il problema della sussistenza del diritto di prelazione in ordine ai beni societari.

Innanzitutto perché tale effetto rileva solo in chiave tributaria ed è peraltro limitato esclusivamente all’applicazione delle imposte sui redditi e dell’imposta sul valore aggiunto. In secondo luogo perché il bene di proprietà sociale rimane sempre nella disponibilità dello stesso soggetto che cambia solo veste trasformandosi da società commerciale in società semplice.

Ragionando in questi ultimi termini, nel caso di trasformazione, rispetto alle altre operazioni agevolate, dovrebbe escludersi anche la sussistenza della prelazione relativa ai beni culturali e artistici di cui al dlgs 42/2004. Nel caso di trasformazione non ci sarebbe spazio per ritenere prevalenti gli interessi di stampo pubblicistico a cui è ispirata l’intera disciplina del D.Lgs. 42/2004 perché la stessa non potrebbe trovare applicazione. Occorrerebbe a tal fine un trapasso di proprietà che qui avverrebbe solo su base fiscale.

D. IMPOSTE E BENEFICI DELLA AGEVOLAZIONE

In premessa va chiarito che, come accade in caso di trasformazione di società commerciale in società semplice, se 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

⁴⁷ Massima K.A.23 Notariato Triveneto

genera comunque materia imponibile pur realizzandosi tramite una “trasformazione”⁴⁸. In realtà si tratta di un’operazione straordinaria che conserva la sua identità, e soltanto ai fini delle imposte sui redditi e dell’iva, è configurabile come destinazione a finalità estranee. Dalla trasformazione in argomento pertanto possono emergere ricavi (art. 85 comma 2 tuir) o plusvalenze sugli immobili di proprietà sociale (art. 86 comma 1 lett. c) tuir) e la stessa può anche costituire il presupposto d’imposta per l’applicazione dell’iva (art. 2 comma 2 n. 5 e n. 6 dpr 633 del 1972). La medesima operazione però al pari di una trasformazione tra soggetti che maturino redditi d’impresa sarà sempre regolata con l’applicazione delle imposte indirette in misura fissa.

Questa indicazione, costituendo il presupposto d’imposta della tassazione della trasformazione in società semplice, giustifica la previsione della particolare agevolazione prevista dalla legge 197 del 2022⁴⁹ e nel contempo il carattere temporaneo della stessa visto che i termini per potersene avvalere scadranno il prossimo 30.09.2023.

Per tali ragioni l’analisi dell’impatto in chiave fiscale della trasformazione agevolata sarà limitata al solo comparto delle imposte sui redditi⁵⁰ e non anche all’applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale che, come visto, sconterebbero comunque l’imposta in misura fissa. Non potrà riguardare inoltre la disciplina Iva non potendo tale imposta risultare agevolabile.

D.1 Profili fiscali nelle imposte dirette in capo alla società

Con riferimento alle imposte sui redditi le disposizioni agevolative prevedono, in via eccezionale e fino al 30 settembre 2023, la possibilità di azzerare o ridurre il carico fiscale che emergerebbe dalla trasformazione in oggetto mediante il versamento di un’imposta sostitutiva sulla plusvalenza o sul ricavo che potrebbe determinarsi in capo alla società⁵¹.

D.1.1 Calcolo del differenziale

Ai fini del calcolo dell’imposta sostitutiva assume un ruolo decisivo l’esatta determinazione del minuendo e del sottraendo che concorrono a formare il differenziale che ne rappresenta la base imponibile.

D1.1.2 Minuendo: valore normale sostituibile con il valore catastale

⁴⁸ E’ come se si trattasse di una cessione tra soggetti. La trasformazione in argomento 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.

⁴⁹ L’agevolazione peraltro riguarda nello specifico le imposte dirette e solo la società trasformanda. Le operazioni in argomento infatti di norma (fatta salva la tassazione delle riserve di utili) non costituiscono un presupposto per l’applicazione delle imposte sui redditi in capo ai soci della società oggetto di trasformazione.

⁵⁰ In assenza delle agevolazioni le operazioni di estromissione agevolata avrebbero comportato il realizzo a valore normale con conseguente tassazione che potrebbe risultare molto onerosa al punto da sconsigliarne l’adozione.

⁵¹ Dell’Ires e dell’Irap. L’aliquota dell’imposta sostitutiva da applicarsi è del 10,50% nel caso di società considerate non operative. L’art. 30 legge 724/1994 definisce di comodo le società che non superano il test di operatività (ovvero quelle in cui ricavi figurativi sono superiori ai ricavi effettivi). La legge indica il periodo temporale minimo per la verifica della non operatività in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della trasformazione.

Il “minuendo” consiste in termini generali nel valore normale del bene che ai fini civilistici corrisponde al suo valore reale.

Tuttavia pure nel caso di trasformazione agevolata in società semplice ai sensi della legge 197 del 2022 ed ai soli fini della applicazione di tale specifica normativa, lo stesso valore normale potrà essere sostituito, su richiesta operata in tal senso dalla società, dal valore catastale del bene, consentendo alla medesima società di ricevere il vantaggio di corrispondere l'imposta sostitutiva su valori inferiori rispetto a quelli che emergerebbero a fini civilistici o in relazione a fattispecie non agevolabili.

D1.1.3 Sottraendo: costo fiscale del bene

Il “sottraendo” invece sarà pari al costo fiscalmente riconosciuto al bene che normalmente coincide con il valore di libro (valore contabile) fatte salve eventuali rivalutazioni degli stessi beni⁵².

In linea di principio per i beni “plusvalenti” occorre considerare che tale costo è determinato secondo i criteri previsti dall'art. 110 comma 1 lett. b) del Tuir al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti⁵³.

Con riguardo beni che danno luogo a “ricavi” (ex art. 85 comma 1 lett. a) e b) del Tuir) (beni merce) occorre far riferimento al metodo del costo specifico oppure ad una situazione di magazzino redatta alla data della trasformazione con i criteri di cui all'articolo 92 del Tuir⁵⁴.

D2. Profili fiscali nelle imposte dirette in capo al socio

La trasformazione in società semplice di norma non genera in capo al socio alcun reddito imponibile. Tuttavia se la società che decida di trasformarsi detenga riserve di utili o riserve in sospensione d'imposta volta per volta occorre valutarne le ricadute fiscali anche in capo al socio.

D2.1 Profili fiscali della trasformazione in presenza di riserve di utili

Bisogna muovere dal presupposto che in linea di principio la trasformazione societaria ai sensi dell'art. 170 Tuir è una operazione neutrale e non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento nonché riguardanti riserve di utili.

Tuttavia la trasformazione da società commerciale in società semplice ovvero da un soggetto esercente attività d'impresa ad un altro cui detta attività è preclusa, non è neutrale dal punto di vista fiscale ma costituisce un' ipotesi di destinazione a finalità estranee⁵⁵.

⁵² E' dubbio se ai fini della determinazione del sottraendo per i beni che siano stati acquistati a seguito di opzione di acquisto in forza di contratti di leasing possa essere utilizzato il criterio che riguardo l'individuazione della base imponibile ai fini iva consente che il prezzo di riscatto sia maggiorato in misura pari ai canoni pagati (circ. n. 26 del 2016 pag. 31) Tale norma è stata infatti dettata espressamente ai fini iva e nella logica di tale specifica imposta. Per il calcolo del costo fiscale del bene in questo specifico caso si ritiene pertanto preferibile anche per ragioni di cautela considerare esclusivamente il prezzo di riscatto.

⁵³ Circ. n. 26 del 2016 pag. 15 testualmente

⁵⁴ Circ. n. 26 del 2016 pag. 15

⁵⁵ Circ. n. 26 del 2016 pag. 42 e circ. n. 27 del 2007.

L'effetto realizzativo colpisce anche le riserve di utili costituite prima della trasformazione e riguarda quasi esclusivamente le società di capitali, visto che una società di persone potrà detenere riserve di utili da assoggettare ad imposizione solo se sia la risultante di una precedente trasformazione regressiva in società di persone commerciale⁵⁶.

Pertanto sia nel caso di società di capitali che per le società di persone in tale specifica accezione, come sostenuto dalla AE⁵⁷, le riserve costituite prima della trasformazione devono essere imputate ai soci nel periodo d'imposta successivo alla medesima operazione con conseguente tassazione secondo le regole ordinarie sull'imposizione dei dividendi il cui ammontare dipende caso per caso dallo status del singolo socio⁵⁸.

D2.2 Profili fiscali della trasformazione in presenza di riserve in sospensione d' imposta

Oltre alle riserve di utili potrebbe prospettarsi il caso che la società che intenda trasformarsi in società semplice abbia costituito riserve in sospensione d'imposta, ovvero riserve che derivino da una legge speciale di rivalutazione di cui abbia beneficiato⁵⁹.

In questa sede interessa precisare che la trasformazione in società semplice costituisce un presupposto per assoggettare ad imposizione tali riserve al pari di una distribuzione che le abbia ad oggetto⁶⁰.

L'art. 1 comma 101 della legge 197 del 2022 prevede infatti che la riserva in sospensione d'imposta in caso di trasformazione sconti, obbligatoriamente e senza possibile rinvio, l'imposta

⁵⁶ Per tale ragione non è realizzativa. Si pensi ad una srl che deteneva riserve di utili e che si sia trasformata in società in nome collettivo o in società in accomandita semplice. In questo caso la trasformazione non ha costituito un fatto generatore d'imposta in relazione a tale riserva come invece accadrebbe in caso di trasformazione in società semplice. Solo con riferimento a tale ultima fattispecie infatti la società "esce" dal perimetro del reddito d'impresa. Occorre inoltre precisare che in capo ad una società di persone oltre a tali riserve potranno risultare anche ulteriori riserve già assoggettate ad imposizione per il principio di trasparenza che non generano ulteriore materia imponibile in caso di trasformazione in società semplice.

⁵⁷ Circ. n. 26 del 2016 pag. 42.

⁵⁸ Nel caso si tratti di socio persona fisica la ritenuta d'imposta del 26 % dovrebbe essere esercitata (con non pochi dubbi applicativi) dalla società semplice.

⁵⁹ La riserva di rivalutazione è pari all'importo iscritto nel passivo del bilancio in contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni rivalutabili al netto dell'imposta sostitutiva dovuta. Assume la connotazione di riserva in sospensione d'imposta nel caso in cui l'impresa decida di optare per la cosiddetta rivalutazione onerosa ossia con riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio. Secondo espressa previsione normativa per le riserve in sospensione d'imposta l'imposizione in capo alla società e ai soci percipienti è rinviata al solo momento in cui avviene la distribuzione agli stessi soci della medesima riserva in sospensione. In tal caso la società dovrà effettuare una variazione in aumento nella propria dichiarazione dei redditi pari alla riserva distribuita ed assoggettare il maggiore imponibile all'aliquota ordinaria. Per quanto concerne i soci invece (Ris. 332/2019) la distribuzione della medesima riserva equivale a distribuzione di utili e sarà tassata di conseguenza. Tuttavia la tassazione in capo alla società non ha luogo se la società si sia avvalsa dell'istituto dell'affrancamento della riserva (disciplinato da ultimo dall'art. 110 co.3 DL 104/2020). Le riserve una volta affrancate confluiranno fra le riserve di utili ed in caso di distribuzione non genereranno materia imponibile per la società ed il socio dovrà assoggettarle a tassazione come se si trattasse di dividendi. L'agevolazione in esame si riferisce alle riserve non ancora affrancate e dunque ancora in sospensione e consente di assolvere tutti gli obblighi tributari con il versamento unitario in misura pari al 13% del relativo ammontare risultando definitivo e liberatorio di qualsiasi ulteriore tassazione non solo per la società ma anche per i soci. Una considerazione differente riguarda la possibile rilevanza del valore rivalutato in data anteriore alla decorrenza dei termini perché lo stesso possa avere rilevanza in chiave fiscale.

⁶⁰ La distribuzione originata dalla trasformazione non deve sottostare comunque alle modalità operative di cui all'art. 2445 c.c. (2482 c.c.) previste in termini generali dall'art. 13 comma 2 legge 342/2000.

sostitutiva del 13%⁶¹. Si deve ritenere pertanto che in caso di trasformazione in società semplice il versamento dell'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione libera integralmente le stesse riserve ed è definitivo e liberatorio anche per i soci di qualsiasi ulteriore tassazione.

D3. Aspetti fiscali dell'atto nelle imposte indirette

Per comprendere i profili impositivi in materia di imposte indirette propri della trasformazione in argomento occorre considerare che tale operazione è rilevante ai fini iva (art. 2 comma 2 n. 5 e n. 6 dpr 633 del 1972) come se si trattasse di una cessione effettuata dalla società in favore di se stessa, mentre conserva le stesse caratteristiche di una trasformazione in senso tradizionale in ordine all'applicazione delle imposte di registro ipotecaria e catastale che risulteranno dovute tutte in misura fissa. Va precisato ad ogni buon conto che con riferimento alle imposte indirette l'operazione non è interessata da profili agevolativi.

Infatti, pur essendo previsto anche in caso di trasformazione agevolata in società semplice l'utilizzo opzionale del valore catastale per determinare il valore normale degli immobili, lo stesso risulta utile solo ai fini della determinazione della base imponibile su cui corrispondere l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi⁶².

D.3.1 Inquadramento ai fini iva

La trasformazione in società semplice comporta la cessazione dell'attività di impresa⁶³ e si impone di conseguenza l'eventuale assoggettamento ad iva dei beni posseduti dalla società⁶⁴. Ad operazione eseguita, infatti, il nuovo soggetto, secondo la tesi più accreditata, non potrà conservare la natura di soggetto passivo iva vedendo le proprie operazioni necessariamente assoggettate ad imposta di registro difettandone l'elemento soggettivo⁶⁵.

⁶¹ Possono emergere problematiche di ordine pratico in ordine alle modalità di corresponsione in considerazione della natura del soggetto che risulterà obbligato.

⁶² Con riguardo all'applicazione dell'imposta di registro non si porrebbe un problema di determinazione della base imponibile perché la stessa si applicherebbe comunque in misura fissa ai sensi dell'art. 4 della tariffa parte I comma 1 lett. c) del Tur. Tale norma è di portata generale e risulta applicabile a tutte le ipotesi di trasformazione compresa quella in esame. Quanto sopra vale anche per le imposte ipotecarie e catastali.

⁶³ Fa eccezione solo il caso di società commerciale agricola che prosegua nella forma di società semplice (circolare n. 40 del 2002).

⁶⁴ 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). Fanno eccezione i beni che ne fossero esclusi per legge o per i quali non fosse stata detratta l'imposta al momento dell'acquisto.

⁶⁵ Tranne il caso di società commerciale agricola che prosegua nella forma di società semplice (circolare n. 40 del 2002). Una sentenza della Corte di Cassazione (n.75 del 8.1.2010), non condivisibile, 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 abitudine che andrebbero verificati caso per caso in relazione alle concrete modalità e al contenuto oggettivo dell'attività svolta. 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).

Sul piano operativo inoltre la società dovrà modificare la sua partita Iva in codice fiscale e dovrà gestire le operazioni di gestione immobiliare fuori dal campo di applicazione dell'iva.

La normativa agevolativa non prevede e neanche poteva prevedere un regime speciale ai fini Iva per evitare censure in sede comunitaria, tuttavia la notevole incidenza che nella trasformazione in oggetto può avere l'applicazione di tale specifica imposta ne richiede una sia pur breve trattazione.

Nello specifico va considerato che la trasformazione regressiva in società semplice, al pari delle assegnazioni di beni ai soci, in base all'art. 2 secondo comma n. 6 del dpr 633 del 1972, costituisce una cessione di beni e quindi potrebbe integrarne il presupposto oggettivo.

All'istituto in esame pertanto in mancanza di una specifica normativa di riferimento sarà possibile applicare quella propria dettata in materia di assegnazioni immobiliari.

In questo senso pertanto risulterà soggetta ad iva, esente o imponibile, la trasformazione di una società di capitali, in nome collettivo o in accomandita semplice⁶⁶ in società semplice quando ricorrano gli elementi oggettivo e territoriale che ne connotano la fattispecie (art. 10 nn. 8 bis e 8 ter dpr 633 del 1972).

Viceversa, rientrerà nell'ambito applicativo dell'imposta di registro, al pari di una assegnazione, la trasformazione regressiva cui siano applicabili le disposizioni che consentono di collocare i beni interessati tra quelli esclusi per legge da iva (art. 2 – n. 3 lett. c del dpr 633 del 1972) nonché quelle in materia di autoconsumo (art. 2 secondo comma n. 5 del dpr 633 del 1972) realizzandosi tramite tale operazione un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa⁶⁷.

Rientrano pertanto nell'ambito applicativo dell'imposta di registro anche le trasformazioni regressive di società proprietarie di beni rispetto ai quali non sia stata operata né in sede di acquisto e neanche in seguito la detrazione totale o parziale dell'iva perché in caso contrario l'operazione sarebbe stata rilevante ai fini iva.

In particolare risulteranno fuori dal campo di applicazione dell'iva e soggette ad imposta di registro in misura fissa le trasformazioni di società che posseggano beni che siano stati acquistati dalla medesima società da un venditore privato oppure cespiti acquistati ai sensi dell'art. 10 comma 27 quinquies dpr Iva oppure se la medesima società risulti proprietaria di immobili rispetto ai quali l'iva non sia stata considerata in detrazione ex artt. 19 -19bis 1 e 19 bis 2 o ancora se la medesima società risulti titolare di beni acquistati prima dell'entrata in vigore del dpr 633 del 1972.

Su tale specifico assetto peraltro potranno incidere anche le spese sostenute in relazione ai beni sociali e su cui sia stata corrisposta l'iva⁶⁸.

In tali casi occorrerà verificare nello specifico se le spese siano configurabili quali "elementi che compongono il bene" avendo in sostanza esaurito la loro utilità e incamerate nel valore dello stesso bene, qualificandolo pertanto come un quid novi oppure non abbiano inciso in modo tale da far risultare lo stesso bene come diverso da quello che era in origine. Nel primo caso la

⁶⁶ Soggetti passivi iva per effetto del combinato disposto degli articoli 1 e 4 comma 1) del dpr 633 del 1972.

⁶⁷ V. anche quesito n 90-2022/T Est. F. Raponi.

⁶⁸ Si veda Circolare A.E. n. 26/2016 cit. pag.28 e 29 e ris. 194 del 17 giugno 2002. Se il bene ha subito lavori che ne abbiamo mutato la natura facendolo diventare un quid novi allora il relativo atto scontrerà l'iva. Se invece i lavori eseguiti sul bene non abbiano inciso al punto da mutarne la natura l'atto sarà soggetto ad imposta di registro fissa e non proporzionale. In tal caso in relazione agli interventi di riparazione e di recupero edilizio verrà operata la rettifica della detrazione a norma dell'art 19 bis 2 comma.

trasformazione costituirà il presupposto per l'applicazione dell'iva, nel secondo invece sarà assoggettata ad imposta di registro.

Va considerato infine, per un inquadramento più completo, che come le operazioni attributive anche la trasformazione regressiva in argomento rientra tra quelle che possano costituire il presupposto per la rettifica della detrazione dell'imposta con riferimento a quei beni su cui negli ultimi dieci anni la società che si trasformi abbia eseguito operazioni imponibili e si sia avvalsa dell'esercizio della rivalsa⁶⁹.

D3.1.2 Iva: base imponibile

L'applicazione pratica della disciplina iva richiede anche di porsi la problematica della determinazione della base imponibile nel caso in cui la stessa imposta risulti applicabile.

Nello specifico, sempre prendendo a riferimento la disciplina delle agevolazioni occorrerà far riferimento all'art. 13 comma 2 lett c) ove si precisa che rileva il prezzo di acquisto o in mancanza, seppur solo in via residuale, il prezzo di costo dei beni o di beni simili⁷⁰.

La base imponibile in particolare non comprende il ricarico normalmente praticato sul mercato e richiede che il prezzo di acquisto debba essere attualizzato. A tal fine dovranno essere comprese le spese sostenute per riparare e completare il bene. Il tutto tenendo in considerazione le variabili rilevanti quali variazioni significative con effetto negativo sul piano tecnologico, economico, in considerazione della obsolescenza o deterioramento fisico anche in dipendenza del grado di vetustà del bene⁷¹.

D3.1.3 Iva: esenzione e inversione contabile.

Per sintetizzare i concetti appena espressi si indicano di seguito alcune ipotesi di trasformazioni regressive nelle quali risulta rilevante l'applicazione dell'imposta.

Si prenda ad esempio la trasformazione di una società proprietaria di un terreno edificabile. La fattispecie rileverà ai fini iva come una cessione con applicazione dell'imposta in misura pari al 22% a meno che non sia stata acquistata senza detrazione dell'imposta (ad esempio da un venditore privato).

La trasformazione di società proprietaria di una abitazione che non sia stata costruita dalla società trasformanda rileverà come fattispecie esente con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

Inoltre nel caso in cui risulti proprietaria di un bene strumentale la società potrà optare per l'applicazione dell'iva ma non si potrà ritenere operativa l'inversione contabile in quanto il soggetto beneficiario (società semplice) non sarebbe configurabile come soggetto passivo iva.

Va sottolineata peraltro la particolarità che l'opzione per l'applicazione dell'iva sarà consentita nonostante che il soggetto cedente e quello cessionario abbiano la stessa identità.

Nulla toglie inoltre che non sia esercitata l'opzione, e che di conseguenza l'operazione possa esporre alla rettifica della detrazione dell'iva se ne ricorrano i presupposti.

⁶⁹Su tali tematiche possono tornare utili gli spunti offerti dalla circolare A.E. n. 22 del 28.6.2013.

⁷⁰ Circ. n. 37 del 2016 pag. 22.

⁷¹ Circ. n. 37 del 2016 pag. 23

D3.3 Imposte ipotecarie e catastali.

La trasformazione regressiva in oggetto posta in essere da una società proprietaria di beni strumentali sconta comunque le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa pari a euro 200 ciascuna e ciò a prescindere se risulti o meno agevolata. Anche se l'atto di trasformazione in società semplice non è espressamente richiamato nelle disposizioni in materia di imposte ipotecarie e catastali è considerata ormai acquisita infatti che tale operazione non comporti alcun trasferimento da un soggetto a un altro⁷².

E. CONCLUSIONI - VENDITA SUCCESSIVA ALLA TRASFORMAZIONE - PLUSVALENZA

La trasformazione in società semplice potrà risultare particolarmente vantaggiosa se utilizzata in funzione di una futura vendita da parte della società semplice risultante dalla trasformazione agevolata con il vantaggio ulteriore di far pervenire il ricavato direttamente in capo ai soci anziché alla società⁷³.

Non si dovrà temere infatti l'eventuale contestazione di elusione in quanto il Fisco ha chiarito che la cessione onerosa del bene che abbia formato oggetto di un'operazione agevolata posta in essere in precedenza non costituisce abuso del diritto.

La soluzione della trasformazione in società semplice, che preceda la cessione onerosa, per tale finalità rispetto ai beni immobili costituenti fabbricati e terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria risulta peraltro preferibile⁷⁴ perché anche secondo il Fisco non interrompe il quinquennio ex art. 67 lett. b) del Tuir⁷⁵.

⁷² Circ. min. n. 37/350346 del 11.7.1991.

⁷³ Come noto le fattispecie traslative a titolo oneroso di immobili possono rilevare quali componenti positive del reddito d'impresa sia come plusvalenze immobiliari, nel caso in cui si trasferiscano beni strumentali o beni patrimoniali, o come ricavi, nel caso in cui oggetto della cessione siano beni merce. Il carico fiscale può risultare particolarmente gravoso per la società al punto da scoraggiare in taluni casi la stessa vendita; non essendo peraltro neanche applicabili le eccezioni proprie dei redditi diversi. Tali situazioni alla luce della applicazione della nuova normativa agevolativa, potrebbero essere risolte con maggiore convenienza sul piano fiscale facendo transitare i beni dalla sfera giuridica della società a quella della società semplice, che procederà direttamente essa stessa alla vendita. Le alienazioni immobiliari effettuate da tali soggetti, rispetto alle analoghe cessioni che avrebbe dovuto porre in essere la società commerciale, potrebbero godere del vantaggio di non maturare plusvalenze imponibili o di conseguirle solo in misura parziale.

⁷⁴ Le considerazioni in ordine al maggior valore normale necessario per neutralizzare la plusvalenza nella ipotesi di assegnazione, e la rilevanza del corrispettivo in caso di cessione onerosa, possono indurre a preferire la soluzione della trasformazione in società semplice che procederà essa stessa alla futura cessione.

⁷⁵ Circolare AE n. 26/ 2016 cit. pag. 43. 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 sembrerebbe non consentire 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.