



Gli effetti fiscali della trasformazione della società semplice

di Stefano Ricci

Dottore Commercialista

Professore Incaricato Università di Genova - Dipartimento di Economia

1 - Aspetti introduttivi

La possibilità, prevista dalla legge di Stabilità 2016¹, di trasformazione agevolata di società commerciali in società semplici, porta in evidenza l'irrisolto e più generale problema dell'inquadramento tributario, con particolare riferimento alla fiscalità diretta, della trasformazione della società semplice.

Il legislatore con la norma sopra citata assume implicitamente una posizione univoca, conforme alla scarsa prassi amministrativa esistente, riguardo il tema della rilevanza fiscale relativa alla trasformazione di società semplice in società commerciale e viceversa. Detta materia in realtà è stata ed è tuttora oggetto di intenso dibattito dottrinale che non ha portato, ad oggi, ad una soluzione univoca del problema.

Il principale dubbio interpretativo riguarda gli effetti "realizzativi" dell'attivo della società trasformata, sotto un duplice e simmetrico punto di vista:

- ✓ Nel caso di trasformazione regressiva, ovvero da società commerciale in società semplice, si potrebbe assistere alla presunzione di realizzo, ai fini delle imposte dirette, dell'attivo della società commerciale, in quanto i beni detenuti dalla società risulterebbero destinati a finalità estranee allo svolgimento d'impresa. Secondo questa tesi costituirebbe base imponibile ai fini delle imposte dirette la differenza tra il valore normale dei beni al momento della trasformazione ed il loro valore fiscale.
- ✓ Nel caso di trasformazione progressiva di società semplice in società commerciale la trasformazione potrebbe venire assimilata, fiscalmente, al conferimento dell'attivo della società semplice nella società commerciale, con conseguente applicazione dell'art. 9, 1° comma del TUIR. Detto articolo prevede infatti come "*In caso di conferimento o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e crediti conferiti*". In sostanza concorrerebbe anche qui alla formazione del reddito imponibile della

¹ Legge 28 dicembre 2015 n. 208, art.1, commi da 115 a 120.

società semplice la differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto degli attivi e il loro valore normale.

Il legislatore, prevedendo l'applicazione, quale norma agevolativa, di una imposta sostitutiva pari all'8% (o al 10,5% in caso di società non operativa) calcolata sulla differenza tra il valore normale di beni posseduti all'atto della trasformazione ed il loro costo riconosciuto², accoglie evidentemente la tesi della rilevanza fiscale dei detta operazione, tesi, come vedremo non condivisa unanimemente.

2 - La tesi della imponibilità

Una prima tesi interpretativa ravvisa nella trasformazione in o da società semplice un'operazione non neutra fiscalmente e che quindi potrebbe determinare emersione di base imponibile. Questa impostazione si basa fondamentalmente su due presupposti.

- ✓ Da un lato si deve evidenziare come uno dei principi cardine del nostro ordinamento tributario preveda come la "fuoriuscita", a qualunque titolo, di beni dal regime di impresa abbia sempre effetto "realizzativo", per cui la trasformazione regressiva di un ente commerciale in società semplice potrebbe essere assimilata alla destinazione di beni a finalità estranee l'esercizio dell'impresa, non potendo la società semplice svolgere le attività di cui all'art 2195 del codice civile.

I sostenitori di detta tesi fondano questo principio non tanto dall'art. 171 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, che in effetti non contempla la trasformazione da/ in società semplice tra le cause realizzative dell'attivo, ma direttamente dall'art, 86, 1° comma del TUIR, che prevede come *"le plusvalenze dei beni relativi all'impre-*

sa, [...] concorrono a formare il reddito se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa".

Conforme a detta interpretazione alcuna dottrina che sottolinea come questa sia *"una nozione di chiusura del sistema atta quindi a ricomprendere tutte quelle ipotesi che, non identificandosi nelle più precise nozioni di autoconsumo e di assegnazione ai soci, hanno comunque l'effetto di far uscire i beni dal mondo dell'impresa e dalla relativa disciplina"*³ o ancora che *"l'imponibilità non deriva tanto dall'eterogeneità della trasformazione quanto dal mutamento di destinazione che l'operazione stessa comporta"*⁴.

- ✓ Similmente (e simmetricamente), la trasformazione da società semplice in società commerciale viene ricondotta alla fattispecie del *"conferimento di una pluralità di beni in società, con conseguente applicazione del relativo regime fiscale"*⁵, chiamando in causa, questa volta, il disposto di cui all'art, 9, comma 5 del TUIR. In tal caso la società semplice realizzerebbe le plusvalenze latenti nei beni posseduti, che sarebbero imponibili per i soci della medesima, mentre il conferitario impresa commerciale dovrebbe iscrivere il bene al valore determinato ai fini della plusvalenza nella società semplice⁶.

Conformi a detta impostazione, a dire il vero minoritaria in dottrina⁷, sono rinvenibili una serie di (anche) datati interventi ministeriali,

3 Porcaro G. *"Trasformazione di società commerciale in società semplice"*, in La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa ed il sole 24 ore 2002.

4 Contrino A. *"Dialoghi di Diritto Tributario"* n. 3 2004.

5 Zanetti E. *"Gli aspetti fiscali dell'operazione di trasformazione societaria"*, in Azienda e Fisco n. 1/2006.

6 Odetto S. *"Trasformazione delle società semplici in società di persone commerciali"* in Pratica fiscale e professionale, 12/2006.

7 Con opinioni conformi si segnala M. Confalonieri *"Trasformazione fusione e scissione e liquidazione della società"*, Il Sole 24 Ore 2007.

2 Art. 1 Comma 116, primo periodo, legge 28 dicembre 2015 n. 208.

di contenuto sostanzialmente univoco. Con la nota 20 aprile 1979 n. 9/373 il Ministero ha previsto come *"la trasformazione disciplinata nei testi delegati [art. 15 del D.P.R. 598/1973 poi trasfuso con limitate modifiche nell'art. 122 del D.P.R. 917/1986, ed infine art. 170 del medesimo decreto] è unicamente quella concernente la variazione delle società dall'uno all'altro dei tipi di società commerciale e non abbraccia, pertanto, l'ipotesi della trasformazione della società semplice [...]".*

Nella successiva Circolare Ministeriale 137/E del 15 maggio 1997, conforme alla precedente, si legge apoditticamente come *" la trasformazione è un'operazione fiscalmente neutra [...] in quei casi in cui entrambi i soggetti che partecipano alla detta operazione svolgono attività d'impresa."*

Da ultima la risoluzione Ministeriale 313/E del 5 novembre 2007 che interpreta estensivamente, a parere di chi scrive, il nuovo art. 171 del TUIR affermando come l'introduzione della disciplina della trasformazione eterogenea *"[...] è confermativa di un orientamento e di principi impliciti nel sistema, in base ai quali è corretto ravvisare nella trasformazione di un ente commerciale il profilo del conferimento [...]".*

Di uguale tenore le interpretazioni fornite a livello di Direzioni Regionale, con il pregio però di provare a fornire una migliore motivazione. In particolare di interesse la nota del 21.06.1996 n. 28409 della Direzione Regionale dell'Emilia Romagna: *"la trasformazione in società semplice, per effetto della destinazione di beni a finalità non imprenditoriali, determina imponibilità delle plusvalenze"* e la nota del 20.07.2007 n.46754 della Direzione Regionale del Piemonte, che sostiene come sia la stessa relazione illustrativa del D.Lgs n. 344 del 12 dicembre 2004 a far discendere il principio del realizzo dei beni a seguito di passaggio tra ente commerciale e non commerciale.

3 - La Tesi della neutralità

Una seconda interpretazione sostiene, al contrario, la piena neutralità dell'operazione di trasformazione, sia regressiva che progressiva. Detta neutralità deriverebbe direttamente dal disposto dell'art. 170 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, che afferma come *"la trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni [...]".* Il predetto articolo non fa infatti alcun riferimento alla tipologia di società, prevedendo esplicitamente la possibilità di trasformare *"società non sottoposte all'imposta di cui al titolo II [ovvero all'IRES, come la società semplice appunto] in società soggette all'imposta".*

Il testo normativo non può dare adito a dubbi interpretativi, trattandosi di norma di evidente carattere generale applicabile a tutti i tipi di società.

A riprova di detta interpretazione si deve rilevare come il testo unico, all'art. 171, preveda esplicitamente e tassativamente i casi in cui da una trasformazione possa scaturire, ai fini fiscali, base imponibile, limitando detta fattispecie alle trasformazioni eterogenee.

Per esplicito riferimento legislativo si considerano infatti trasformazioni eterogenee quelle di cui all'art.2500 *septies* ed *octies* codice civile e cioè quelle riguardanti la trasformazione di *"consorzi, società consortili, comunioni d'azienda associazioni riconosciute e fondazioni in società di capitali"*. Evidentemente l'elenco ha carattere esaustivo, ponendosi l'articolo 171 quale norma speciale rispetto all'ordinario regime di non imponibilità, da cui ne discenderebbe l'impossibilità di introdurre una fattispecie impositiva non prevista nel Testo Unico.⁸

Questa incongruenza è messa in evidenza da autorevole dottrina, tra cui Cagnasso *"Qualora il legislatore avesse preteso la tassazione delle*

⁸ Cotto A. , Forte A. *"Profili Fiscali della trasformazione di società semplice in Società Commerciale"*, Il Fisco n. 2/2010.

*plusvalenze avrebbe potuto inserire, nell'art. 171 del TUIR, non solo il rinvio all'art. 2500 octies, ma anche all'art. 2500 ter codice civile*⁹, Lupi che prevede come *"non si può imporre analogicamente il trattamento previsto per gli enti non commerciali trasformati in società di capitali"*¹⁰ e Tesauro *"non è possibile estendere analogicamente la disposizione relativa alle trasformazioni di enti non commerciali alle trasformazioni commercializzanti delle società semplici"*¹¹.

A maggior conferma si rileva che l'art. 2500 ter codice civile disciplina la trasformazione di società di persone in società di capitali, non facendo alcun tipo di distinzione tra le società semplici o le altre società di persone.

Alla medesima soluzione interpretativa arriva anche altra dottrina, per motivi diversi dall'interpretazione letterale della norma. In particolare, analizzando gli aspetti civilistici dell'operazione non si ritiene tout court applicabile alla trasformazione alcun carattere traslativo dell'attivo della società semplice, non essendo la fattispecie assimilabile civilisticamente ad un conferimento, bensì ad una successione a titolo universale o ad un atto di destinazione che opera all'interno del patrimonio di un soggetto. Di questo avviso Andreani¹² secondo cui l'operazione non comporterebbe alcun effetto traslativo bensì *"un semplice mutamento nella forma giuridica della società, restando i beni sociali nella sfera patrimoniale dello stesso soggetto"*¹³.

La tesi della non imponibilità trova accoglimento in modo pressoché totale dalla dottrina più recente tra cui Contrino per il quale *"l'effetto realizzativo sembrerebbe incongruo"*¹⁴ e Con-

falonieri, che afferma come *"Rispetto ai precedenti articoli 15 e 16 del DPR 29/09/1973 n 597, l'art. 170 del TUIR fuga ogni dubbio sulla mancata emersione di plusvalenze o minusvalenze scaturenti da qualsiasi bene sociale"*¹⁵.

Si deve infine rilevare che, seppur essendo in vigore della disciplina ante 2004, che come abbiamo visto lasciava qualche dubbio sull'imponibilità dell'operazione, la scarsissima giurisprudenza in materia ha sempre negato l'imponibilità dell'istituto.

In particolare si segnala come la Commissione Tributaria Centrale abbia statuito che la trasformazione *"non determinerebbe alcuna plusvalenza tassabile, dato che la norma attinente alla trasformazione prevedrebbe, quando una società soggetta ad IRPEG si trasformi in un'altra qualunque società soggetta ad IRPEF, espressamente il permanere delle regole valevoli prima della trasformazione"*¹⁶.

4 - Conclusioni

E' di tutta evidenza come la problematica sopra evidenziata sia tutt'altro che teorica, visto che nella prassi professionale corrente la società semplice è spesso utilizzata quale veicolo per la gestione di immobili o partecipazioni, tipologie di asset caratterizzati spesso plusvalenze latenti rilevanti.

A parere di chi scrive la tesi della non imponibilità pare preferibile sia in quanto più conforme al testo normativo sia in quanto meglio armonizzata ai principi generali di imposizione nel nostro ordinamento. Il primo aspetto che merita attenzione riguarda il fatto che se da un lato è vero che l'art.86 del TUIR sancisce un principio generale del nostro ordinamento,

2005..

15 Confalonieri M. *"Trasformazioni, fusioni, conferimenti, scissione e liquidazione delle società"*, 2006.

16 Commissione Tributaria Centrale sentenza del 08/03/1994 n. 597 e Commissione Tributaria Provinciale di Genova sentenza del 24/09/1980.

9 Cagnasso O. *"La Trasformazione di società di persone"* in *"Il nuovo diritto societario"* Zanichelli, 2004.

10 Lupi R. *"Trasformazione di società semplici in società di capitali"* in *"Dialoghi di diritto tributario"* n.3/2004.

11 Tesauro F., *"Aspetti fiscali della trasformazione eterogenea"*, in *Tributi impresa* n. 2/2005.

12 Andreani G., *"Trasformazioni, Fusioni e Scissioni"*, 2005..

13 Lupi R. *"La Trasformazione di società di persone"* in *"Il nuovo diritto societario"* Zanichelli, 2004.

14 Contrino A. *"Rivista di diritto tributario"*, parte I n.6

in materia di estromissione di beni dal regime d'impresa, lo stesso si deve dire dell'art. 170 del TUIR, da ritenersi quantomeno pari ordinato, che prevede esplicitamente come *"la trasformazione di società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni"*. Norma speciale è invece l'art. 171 che prevede come detto principio, generale, non si applichi a talune fattispecie. E' di tutta evidenza che detta norma speciale non possa trovare applicazione analogica, come messo in evidenza anche da Tesaurò *"[...] è però assai difficile ipotizzare una fattispecie imponibile ricostruita per analogia"*¹⁷.

In secondo luogo il voler attribuire alla trasformazione finalità realizzativa lederebbe il principio della capacità contributiva. Riconoscere il momento di imponibilità di plusvalori solo potenziali su beni facenti parte della società trasformata, senza che vi siano operazioni con terze economie, comporterebbe infatti un *"ingiustificata anticipazione della tassazione al rientro nel regime di impresa dei beni in oggetto"*¹⁸.

Una ulteriore considerazione, a mio modo di vedere risolutiva, deriva dalla comparazione del vigente art. 170 del TUIR con il precedente articolo 14 del D. Lgs. 29 settembre 1973 n. 598, che regolava la materia della fiscalità della fusione prima dell'entrata in vigore del TUIR, in cui esplicitamente si limitava l'operatività del principio di neutralità delle operazioni alle società del tipo indicate dall'articolo 2200 del codice civile, ossia alle sole società commerciali. Il fatto che sia stato eliminato dal legislatore detto richiamo non può che significare l'esplicita volontà di estendere detto principio a tutti i casi di trasformazione societaria.

Merita infine una ultima considerazione il fatto che parte della diatriba nasca, a parere di chi scrive, dal fatto che da un lato esiste un richiamo diretto alla norma civile da parte della nor-

ma fiscale, ma d'altro lato le norme si pongono su piani parzialmente differenti.

Il legislatore civile, nel definire la trasformazione eterogenea, fa riferimento al diverso scopo delle diverse tipologie di contratti sociali (consorzi, società consortili, cooperative, comunioni, associazioni e fondazioni), mentre il legislatore fiscale si riferisce a due sole macro categorie, quella degli enti commerciali e degli enti non commerciali.

Da un lato ci si riferisce alla natura del contratto e allo scopo sociale, dall'altro rileva esclusivamente l'attività che viene esercitata, essendo lo svolgimento di attività d'impresa il discrimine fondamentale per il regime fiscale della trasformazione. Da ciò deriva, per esempio, che quello che è trasformazione eterogenea per il legislatore civile (trasformazione da società di capitali in società consortile o cooperativa) non lo è per il legislatore fiscale.

17 F. Tesaurò *"Dialoghi di diritto Tributario"* n. 3/2004.

18 F. Tesaurò *"Aspetti Fiscali della Trasformazione Eterogenea"* Tributi Impresa n. 2/2015.