La trasformazione agevolata in società semplice

di Commercialista Telematico
Pubblicato il 13 Gennaio 2016

Le agevolazioni fiscali per la trasformazione in società semplice, utilissime ad esempio alle compagini che si occupano principalmente di gestione del patrimonio immobiliare e che possono essere considerate "di comodo"...A cura del Notaio Gaetano Petrelli.

L'art. 1, commi da 115 a 120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (in Suppl. ord. n. 70 alla G.U. n. 302 del 30.12.2015), in vigore dal 1° gennaio 2016, ha introdotto una disciplina agevolata di alcune operazioni di trasformazione in società semplice.

L'ultimo periodo del comma 115 prevede, in particolare, che le medesime disposizioni agevolative riferite alle assegnazioni di beni ai soci si applicano alle trasformazioni in oggetto, pur con alcune particolarità che sono di seguito illustrate.

A) – Società la cui trasformazione è agevolata

Le agevolazioni in oggetto si applicano alle società che:

i) hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni, e

ii) che entro il 30 settembre 2016 si trasformano in società semplici.

Il carattere esclusivo o principale della gestione di beni (in particolare, di beni immobili) deve essere valutato, secondo l'amministrazione finanziaria, tenendo conto sia dell'oggetto statutario, sia dell'attività effettivamente esercitata dalla società 1. In relazione al primo, la legge non richiede che l'oggetto statutario sia tale alla data del 30 settembre 2015 (a differenza di quanto prevede per la composizione della compagine sociale): nulla escluderebbe, pertanto, che al fine di usufruire dell'agevolazione la

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

società proceda, preventivamente, alla modifica dell'oggetto sociale, e quindi deliberi successivamente, entro il 30 settembre 2016, la trasformazione.

B) – Base imponibile dell'imposta sostitutiva

La base imponibile dell'imposta sostitutiva è costituita dalla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione ed il loro costo fiscalmente riconosciuto (comma 116, primo periodo).

Va peraltro evidenziato che – poiché la trasformazione coinvolge per necessità tutti i beni sociali, compresi quelli che non possono formare oggetto di assegnazione o cessione agevolata (beni immobili strumentali per destinazione; beni mobili non registrati; partecipazioni sociali; ecc.) – la tassazione delle eventuali plusvalenze relative agli altri beni non può godere del beneficio dell'imposta sostitutiva, ed è quindi assoggettata alle regole ordinarie.

C) – Aliquota dell'imposta sostitutiva

Sulla base imponibile, come sopra determinata, si applica l'aliquota determinata nella misura:

i) dell'8 per cento;

ii) ovvero del 10,5 per cento per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della trasformazione. Alle società non operative sono state equiparate, nella relazione al disegno di legge, quelle in perdita sistematica, ancorché tale equiparazione non risulti dal testo della legge. I periodi d'imposta a cui fare riferimento sono il 2013, il 2014 ed il 2015 (comma 116, primo periodo).

Trova inoltre applicazione, anche in caso di trasformazione, l'ulteriore imposta sostitutiva sull'ammontare delle eventuali riserve in sospensione d'imposta (comma 116, secondo periodo): con la precisazione che mentre nel caso di assegnazione vengono tassate le sole riserve (eventualmente) annullate in contropartita dell'assegnazione stessa, nel caso di trasformazione sono ovviamente tassate tutte le riserve in sospensione d'imposta esistenti in bilancio.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Comunque, nei casi in cui la società trasformanda non abbia riserve in sospensione d'imposta, ed il costo fiscalmente riconosciuto dei beni sociali sia superiore al valore catastale, di fatto la trasformazione può aver luogo senza pagamento di imposte sostitutive.

D) – Imposizione diretta in capo ai soci della società trasformata

Si applica anche in caso di trasformazione la previsione di tassazione, in capo al socio, delle riserve di utili, ex art. 47, comma 1, primo periodo, del t.u.i.r.

Ai sensi del comma 118, primo periodo, il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni possedute dai soci della società trasformata – rilevante ai fini della tassazione del capital gain in caso di successiva cessione delle partecipazioni sociali – va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva.

Quanto all'eventuale, successiva cessione dei beni da parte della società semplice risultante dalla trasformazione, la stessa è disciplinata, agli effetti della tassazione delle eventuali plusvalenze realizzate, dagli artt. 67 e 68 del t.u.i.r.: con la precisazione che la trasformazione – a differenza delle assegnazioni e cessioni agevolate – non interrompe il decorso del quinquennio di cui all'art. 67, lett. b), del t.u.i.r.

E) – Imposizione indiretta sulla trasformazione

La legge non prevede alcuna agevolazione ai fini delle imposte indirette: la trasformazione, infatti, è ordinariamente soggetta ad imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa.

Quanto all'Iva, l'amministrazione finanziaria ha ritenuto che la trasformazione in società semplice, comportando la destinazione dei beni ad una finalità estranea all'esercizio dell'impresa commerciale, concretizzi una fattispecie di autoconsumo 2, e sia quindi imponibile ai fini Iva (con obbligo di emissione della relativa autofattura) 3.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

F) – Profili civilistici

E' stato rilevato in giurisprudenza – con riferimento all'art. 29 della legge n 449/1997, ma identico ragionamento può riproporsi riguardo alla novella in esame – che non si tratta di "una norma di carattere eccezionale limitata ai soli effetti fiscali; tale norma, infatti, non ammette più la giuridica esistenza di società commerciali di comodo ma prevede che l'attività di mera gestione statica dei beni sociali sia svolta nella forma della società semplice portando una notevole novità nel sistema; la norma ammette che esistano società semplici al solo scopo di godimento in comunione di beni, assimilabile alla comunione (cfr. l'art. 2248 c.c.); sono nulle le società commerciali di mera gestione di beni; per illiceità dell'oggetto sociale, non trasformatesi in società semplici" 4. A prescindere dalla complessa questione delle conseguenze civilistiche della mera gestione di beni in forma di società commerciale, ciò che qui rileva è il fatto che, effettivamente, il legislatore ha ammesso – con disposizione che ha indubbia valenza anche civilistica – l'esistenza di "società semplici di mero godimento" 5.

13 gennaio 2016

Gaetano Petrelli

NOTE

1 Circ. Min. Fin. 21 maggio 1999, n. 112/E.

2 Circ. Agenzia Entrate 13 maggio 2002, n. 40/E; Circ. Agenzia Entrate 16 febbraio 2007, n. 11/E; Circ. Agenzia Entrate 4 maggio 2007, n. 25/E.

3 Cfr., sulle disposizioni agevolative in oggetto, la bibliografia indicata a margine del paragrafo sulle assegnazioni agevolate di beni ai soci, nonché specificamente COLUCCI, Trasformazione in società semplice e socio d'opera (art. 29 legge 27.12.1997 n. 449) (3.6.1999), in Banca dati notarile, e in CNN Strumenti, voce 1610.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

4 Trib. Milano 10 dicembre 2004, in Dir. e pratica società, 2005, fasc. 14, p. 82; App. Trieste 23 dicembre 1999, in Società, 2000, p. 1105.

5 V., per interessanti riflessioni sistematiche sul rapporto tra norme fiscali e diritto civile, BARALIS, Riflessioni sui rapporti fra legislazione tributaria e diritto civile. Un caso particolare: le società semplici di mero godimento, in Riv. dir. comm., 2004, p. 171; Id., Una “nuova” società semplice: la società immobiliare di mero godimento e la società semplice di mero godimento in genere, in Studi e materiali, 2003, 2, p. 683.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D