

AGEVOLAZIONI

Trasformazione agevolata: esistono ipotesi elusive?

di **Fabio Garrini**

In questi mesi si dibatte molto sui nuovi istituti agevolativi introdotti dalla legge di stabilità 2016 per la **fuoriuscita dei beni dalla sfera dell'impresa**. Accanto al provvedimento "principe" previsto a favore delle società, ossia l'assegnazione, sempre più viene **apprezzata la soluzione della trasformazione agevolata**: in molti casi, anziché trasferire i beni alla sfera personale dei soci, può essere utile mantenere un veicolo societario, perché più funzionale alla gestione dell'immobile (o degli immobili).

Vi è inoltre un vantaggio non trascurabile: la società trasformata **mantiene il periodo di possesso** maturato in capo al soggetto trasformando, consentendo di evitare, in molti casi, la tassazione ai sensi dell'art. 67 TUIR in sede di successiva **cessione dell'immobile**. Ma questa soluzione può nascondere profili di **elusività**?

Trasformazione agevolata in società semplice

La trasformazione in **società semplice** (al pari della cessione o dell'assegnazione) comporta il **realizzo** di una plusvalenza quale destinazione del bene a finalità estranea all'attività dell'impresa. Sul punto si era infatti espressa l'Agenzia delle Entrate nella C.M. 157/E/1997, affermando che la trasformazione è un'operazione neutra in quei casi in cui *"entrambi i soggetti che partecipano alla detta operazione"* svolgono attività d'impresa, con questo intendendo che la **neutralità** risultava subordinata alla necessità che una **società commerciale si trasformasse in altra società commerciale**. Nel caso esaminato dal documento di prassi, invece, di trasformazione da società di persone (ma il medesimo principio vale anche se a trasformarsi è una società di capitali) in società semplice, si verifica il passaggio da un soggetto esercente attività d'impresa ad un altro che non svolge tale attività, con la conseguenza che **la trasformazione comporta il realizzo di plusvalenze** in relazione ai beni posseduti al momento in cui viene realizzata l'operazione.

Profili di elusività

Poniamoci quindi il dubbio precedentemente anticipato: quali possono essere le conseguenze derivanti da **una cessione di un bene nell'immediatezza della trasformazione**. Poiché con la trasformazione si mantiene l'anzianità di detenzione del bene in possesso, se l'immobile

ceduto è posseduto dalla società da oltre un quinquennio, non si viene a generare **alcun prelievo**. La società semplice, infatti, in sede di cessione del bene, produce **redditi diversi** ai sensi dell'art. 67 TUIR; pertanto, se una società oggi volesse cedere un immobile a terzi, anziché tassare la corrispondente plusvalenza, potrebbe trasformarsi in società semplice applicando l'agevolazione, per poi cedere il bene al terzo compratore senza alcun ulteriore prelievo.

Proviamo ad analizzare la tenuta dell'operazioni in relazione alla nuova disciplina che regola l'abuso del diritto: l'articolo 10-*bis* comma 2 lett. a) prevede che sono *“operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre **effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali**. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato”* Nemmeno aiuta il successivo comma 3 che stabilisce *“Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da **valide ragioni extrafiscali**, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.”* Al limite potrebbe affermarsi l'esistenza di una **ragione non marginale extrafiscale** quando la società possiede altri beni oltre a quello oggetto di cessione, perchè la società è **destinata a sopravvivere** ancora per qualche tempo e, tra queste motivazioni, potremmo annoverare il venir meno degli **adempimenti contabili**.

Detta esimente non pare essere applicabile se viene ceduto l'unico immobile posseduto: perdere gli adempimenti contabili per i pochi giorni, è un vantaggio innegabilmente del tutto **marginale**.

Peraltro il precedente comma 2 alla lettera b) afferma come costituiscano *“vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.”*

Quindi, quali sono le finalità della norma? L'obiettivo delle disposizioni in commento è quello di favorire la **fuoriuscita** dei beni dalla sfera dell'impresa, al fine di evitare le problematiche di **non operatività**; come si legge nella relazione illustrativa *“Pertanto, in attesa che l'intera disciplina delle società non operative sia ripensata, o quanto meno che i coefficienti dei ricavi minimi e di redditività previsti dalla legge 724 del 1994 (coefficienti, come detto, non più sostenibili dagli attuali tassi di crescita dell'economia italiana) siano rivisti, contestualizzandone la misura alle attuali condizioni di mercato, **si offre alle società non operative l'opportunità** (assegnazione ai soci o anche trasformazione in società semplice) per estromettere dal regime di impresa - a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste - quegli immobili per i quali ad oggi non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli.”*

Quindi non si intende in generale agevolare la cessione degli immobili, ma solo la loro fuoriuscita dal perimetro dell'impresa. Anzi, la norma pone **ben precisi paletti per evitare che possano utilizzarsi gli istituti per agevolare una cessione a terzi**. Da notare, infatti, che la L.

208/2015 consente di applicare la trasformazione agevolata in società semplice solo nel caso in cui **tutti i soci**, tali al momento della decisione (ossia al momento della trasformazione), **possedevano già tale qualifica alla data del 30 settembre 2015**; l'ingresso di nuovi soci in data successiva preclude l'utilizzo della agevolazione. Questo proprio **per evitare che possa essere in alcun modo sfruttata l'agevolazione per agevolare il trasferimento a favore di terzi**.

Se la società si trasforma beneficiando dell'agevolazione e, nel breve periodo, viene ceduto l'immobile, pare innegabile che vi siano gli estremi a favore dell'Agenzia delle Entrate per censurare l'operazione quale **abuso del diritto** in forza della previsione contenuta nell'articolo 10-bis L. 212/2000.