

REDDITO IMPRESA E IRAP

Circolare nuovo regime di cassa: più dubbi sulla fiscalità delle S.S.

di **Alberto Rocchi**

La **società semplice** continua a far discutere. Questo strumento voluto e pensato dal legislatore civilistico come prototipo del modello societario, non ha ancora trovato una **giusta collocazione** all'interno dell'ordinamento a causa della sua peculiare posizione rispetto all'esercizio di **attività** considerate **commerciali**.

Recentemente (Studio 73/2016), il Consiglio Nazionale del Notariato, ha parlato di “eresia spezzata”: quella della **società semplice di godimento** che avrebbe concluso la sua “lunga marcia” all'interno dell'ordinamento grazie a una ricorrente normativa speciale che ne ha di fatto sdoganato l'esistenza. Parzialmente diversa l'opinione dei Notai del Triveneto, i quali nella massima G.A.10 pubbl. 9/2016, affermano che la **gestione di beni immobili**:

- **integra un'attività commerciale**, ove sia esercitata in maniera economica e con caratteristiche industriali ([articolo 2195, comma 1, n. 1, cod. civ.](#)), cioè con modalità più o meno complesse che comunque presuppongano **l'utilizzo e il coordinamento di uno o più mezzi della produzione** (si pensi ad una società di autonoleggio o ad una società di locazione di appartamenti-vacanze);
- **integra un'attività economica non commerciale**, ove sia svolta senza necessità di coordinamento dei mezzi della produzione, **in assenza di qualsiasi organizzazione di tipo industriale**, al fine vincolante di ricavarne un utile e con esclusione della possibilità per i soci di utilizzare direttamente i beni sociali (è il caso di una società proprietaria di una o più unità immobiliari destinate ad essere locate in maniera stabile, senza che siano erogati servizi accessori);
- integra una **comunione di godimento**, ove sui beni gestiti non sia impresso il vincolo negoziale di destinazione produttivo/economico tipico del contratto di società, vincolo negoziale che, ove costituito, esclude l'applicazione della disciplina sulla comunione dettata dagli [articoli 1102 e 1103 cod. civ.](#) (facoltà per i comproprietari di utilizzare personalmente i beni e di disporne liberamente pro-quota); quindi, in quest'ultimo caso, sarebbe **escluso il ricorso allo strumento societario**.

Sul versante fiscale, sono numerose le questioni ancora poco chiare: dal trattamento delle somme ricevute in caso di **liquidazione**, ai possibili **risvolti elusivi** delle trasformazioni, dall'applicazione della “neutralità” nelle **operazioni straordinarie**, al trattamento del **recesso “tipico”**.

Un problema particolarmente avvertito dagli operatori ma ben poco trattato dalla dottrina, riguarda il trattamento tributario delle molteplici attività che la società semplice può svolgere.

Accertato che i suoi confini, fiscalmente, possono estendersi ben al di là di quelli del mero godimento e che le **attività agricole svolte oltre le potenzialità del fondo**, non rientrano nei redditi fondiari, non è mai stato chiaro se ed entro che limiti si possa ammettere che la società possa dichiarare redditi d'impresa. Il problema è che la disciplina tributaria generale di questo tipo societario, nasce da una **definizione "in negativo"** mancando in questo senso una vera e propria dichiarazione d'intenti del legislatore. Dalla lettura dell'[articolo 6 Tuir](#), ultimo capoverso, si può desumere che **non si verifica** nei confronti della società semplice, **l'assorbimento dei redditi nel reddito d'impresa**, come avviene per le altre società di persone, quali le S.n.c. e le S.a.s.. Il mancato assorbimento dei redditi nel reddito d'impresa fa sì che la società semplice possa conseguire, separatamente, **diverse categorie di reddito** che, a loro volta, determinano il reddito complessivo della società ([articolo 8 del Tuir](#)).

Alla luce di questa ricostruzione normativa, taluni hanno sostenuto in dottrina che il reddito d'impresa **non può essere conseguito** da una società semplice.

Tuttavia, nessuna norma del Tuir esplicitamente dispone che la società semplice non possa conseguire un reddito d'impresa: non lo dice l'[articolo 5 Tuir](#) in tema di **redditi prodotti in forma associata**, sebbene escluda dal novero dei soggetti richiamati proprio la società semplice, e non lo dice neppure l'[articolo 55 Tuir](#), norma base sui **redditi d'impresa**.

Per questa via si è sempre ammesso che la **società semplice agricola** che eccede i parametri dell'[articolo 32](#), **non può che conseguire un reddito d'impresa** anche se non organizzata in forma d'impresa; così come sarebbe fiscalmente inevitabile che la società semplice che svolgesse attività di pura impresa, ancorché civilisticamente inibito, dovrebbe, sul versante fiscale, **equipararsi a una società commerciale**.

Non sono tuttavia mancati esempi di uffici periferici dell'Amministrazione finanziaria che hanno adottato una linea rigida anche se astrattamente compatibile con la normativa di riferimento: quella secondo cui **alla società semplice sarebbe impedito ogni sconfinamento entro l'ambito dei redditi d'impresa** e, di conseguenza, verificandosi la fattispecie, il tipo societario dovrebbe essere riqualficato **in società commerciale o società di fatto**.

La recente [circolare AdE 11/E/2017](#) sul **nuovo regime di cassa** per le imprese, sembra indirettamente voler acuire i dubbi che già avvolgono la materia. Nel paragrafo 2, a commento dell'[articolo 18 D.P.R. 600/1973](#), il documento di prassi dispone che sono ammessi alla **contabilità semplificata** secondo i "nuovi" criteri:

- le **persone fisiche** che esercitano imprese commerciali;
- le **imprese familiari** e le aziende coniugali;
- le società di **persone commerciali** (S.n.c. e S.a.s.);
- le società di **armamento** e le **società di fatto**;
- gli **enti non commerciali** con riferimento all'eventuale attività commerciale svolta.

Come si vede, **manca del tutto la società semplice**: un'esclusione peraltro coerente con lo

sviluppo delle norme del D.P.R. 600/1973 e con lo stesso [articolo 5 Tuir](#). Ma allora, da questa esclusione, confermata nell'ennesimo documento ufficiale, si deve desumere che **alla società semplice sia precluso dichiarare redditi d'impresa a determinazione analitica**? Ad esempio, non potrebbe optare per il regime ordinario in caso di agriturismo? O di allevamento eccedentario? O di attività connesse ex [articolo 56-bis Tuir](#)?

Il dubbio è legittimo, e andrebbe fugato con un organico intervento interpretativo.

