

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### ***Tassate le riserve in sospensione nella trasformazione da commerciale in società semplice***

di Luigi Scappini



La scelta della forma giuridica con cui esercitare l'**attività agricola**, sebbene spesso non venga affrontata con la dovuta attenzione, rappresenta uno **snodo** che a volte si trasforma in una vera e propria **"trappola"**.

Come noto, il Legislatore, con l'[articolo 2 D.Lgs. 99/2004](#), ha introdotto la figura della **società agricola** con l'evidente intento di **incentivare** l'utilizzo di **forme societarie strutturate** anche nell'esercizio delle attività primarie.

A poca distanza di tempo, si è aggiunta la previsione dell'[articolo 1, comma 1093, L. 296/2006](#), che consente alle **società agricole** costituite in forma di Snc, Sas, Srl e cooperativa di **optare** per la **determinazione** del **reddito** secondo le regole previste dall'[articolo 32, Tuir](#) fermo restando che esso **rimane**, come affermato dall'[articolo 3 D.I. 213/2007](#), norma regolatrice dell'opzione, un **reddito di impresa**, affermazione che porta con sé non poche conseguenze.

Tale possibilità, nell'intento del Legislatore, dovrebbe invogliare all'utilizzo di forme alternative e maggiormente evolute, da un punto di vista civilistico, di società, alternative alla "classica" forma delle società semplici.

La **scelta**, che a prima vista potrebbe sembrare avere un impatto relativo, stante la possibilità di optare per le medesime regole di determinazione del reddito previste per le società semplici, nella realtà **incide** sia nella **vita ordinaria** dell'impresa, sia nell'eventuale gestione di **situazioni straordinarie**.

Focalizzando l'attenzione sulle ipotesi di **trasformazione**, la recente [risposta a interpello n. 811/2021](#), analizzando una doppia scissione parziale con trasformazione di una scissa in società semplice, **conferma** tale preoccupazione.

Da un punto di vista **civilistico** la trasformazione delle società commerciali in società semplice è ammessa e deve essere ricondotta nell'ambito delle **trasformazioni omogenee**, in quanto, sebbene alla società semplice è fatto divieto di svolgere attività commerciale, la stessa mantiene un fine lucrativo.

Nello specifico, si è in presenza di una **c.d. trasformazione omogenea regressiva**, disciplinata dall'[articolo 2500-sexies cod. civ.](#), ragion per cui deve essere adottata, salvo diversa disposizione dello statuto, con le maggioranze previste per le modifiche statutarie.

Inoltre, come affermato dal **Consiglio notarile di Milano** con la **massima n. 53**, si renderà necessario, con l'intento di garantire una maggiore tutela dei soci, il consenso di quei soci che per effetto della trasformazione assumono responsabilità illimitata.

Delineato il perimetro civilistico, e passando all'impatto fiscale dell'operazione, è assodato che il **venir meno** della **commercialità** in capo alla società comporta la **fuoriuscita** dei **beni** posseduti dal **regime** di reddito di **impresa** con conseguente **impatto fiscale** per il manifestarsi del presupposto della **destinazione per finalità estranea** all'esercizio dell'impresa di cui agli [articoli 85 e 86, comma 1, lettera c\), Tuir](#).

In tal senso depone la stessa prassi ministeriale che, con la [circolare 137 del 15.05.1997](#), § 15.3., ha testualmente affermato che *"Nel caso invece di **trasformazione da società di persone in società semplice** e quindi di passaggio da un soggetto esercente attività d'impresa ad un altro che non svolge tale attività, la trasformazione comporta il **realizzo di plusvalenze** ai sensi dell'articolo 54, comma 1, lettera d), del Tuir."*

Nell'ambito di una trasformazione da società commerciale a società semplice bisogna attenzionare la **sorte** delle **riserve**.

Sul punto la [risposta a interpello n. 811/2021](#) riconduce la **trasformazione** tra quelle **eterogenee regressive** con conseguente applicazione delle regole previste dall'[articolo 170, comma 1, Tuir](#) il cui secondo periodo prevede che le riserve costituite *ante* trasformazione, a eccezione di quelle di cui all'[articolo 47, comma 5, Tuir](#) **devono essere tassate secondo le seguenti regole**:

- **in caso di mancata iscrizione** con connessa indicazione dell'origine nel bilancio *post* trasformazione, si considerano **distribuite ai soci nel periodo d'imposta successivo a quello della trasformazione**;
- in caso di iscrizione nel bilancio *post* trasformazione, saranno tassate nel periodo di imposta di distribuzione o di utilizzo per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio.

Poiché le regole di cui sopra, come già affermato con la [risoluzione n. 27/E/2017](#), si applicano **esclusivamente** quando anche la **trasformata** esercita **attività commerciale**, *"nell'ipotesi ... in cui il soggetto risultante dalla trasformazione non eserciti alcuna attività commerciale, le riserve in*

*sospensione d'imposta devono essere **tassate in capo alla società** (commerciale) **trasformanda**, per effetto della destinazione a finalità estranea all'esercizio di impresa dell'intera sua attività; mentre, **in capo al soggetto risultante** dalla trasformazione saranno considerate **distribuite** le **riserve di utili** e quelle in **sospensione di imposta**, come previsto dalla lettera b) dl secondo periodo del comma 1 dell'articolo 171 del Tuir, nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione".*