

OPERAZIONI STRAORDINARIE

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

di Luigi Scappini

Seminario di specializzazione

COLLEGIO SINDACALE – I PUNTI DI ATTENZIONE E LE CRITICITÀ DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA E GLI IMPATTI DELLE COMPOSIZIONE NEGOZIATA DELLA CRISI

[Scopri di più >](#)

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 semplice.

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".