

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La scissione “propedeutica” alla trasformazione agevolata in società semplice

di **Fabio Giommoni**



Con l'[articolo 1, commi da 100 a 105, L. 197/2022](#) (**Legge di bilancio 2023**) è stata reintrodotta la disciplina dell'**assegnazione e cessione agevolata dei beni ai soci**, nonché della **trasformazione agevolata in società semplice**.

L'assegnazione agevolata consente di **trasferire in capo ai soci, entro il 30 settembre 2023, i beni immobili non strumentali per l'esercizio dell'impresa e i beni mobili non strumentali iscritti in pubblici registri**, beneficiando di un regime fiscale di favore che prevede l'assolvimento di un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'Irap **pari all'8%, ovvero al 10,5% per le società considerate non operative**. Inoltre, per gli immobili le **plusvalenze assoggettate ad imposta sostitutiva** possono calcolarsi **in base al valore catastale** anziché al valore normale.

Entro lo stesso termine potranno essere **trasformate in società semplici**, beneficiando del medesimo regime di favore, **le società commerciali (di persone e di capitali) che hanno come oggetto sociale, esclusivo o principale, la gestione dei medesimi beni immobili e beni mobili registrati** assegnabili in via agevolata. Si tratta, in sostanza, delle c.d. **“immobiliari di gestione”** ovvero quelle società la cui attività è limitata al godimento diretto o indiretto (locazione) dei beni immobili di proprietà.

Occorre inoltre rispettare la condizione prevista dal [comma 100](#) della L. 197/2022, secondo la quale **i soci della società** che assegna il bene o che è oggetto di trasformazione in società semplice devono risultare **iscritti nel libro dei soci già alla data del 30 settembre 2022**.

Per la trasformazione agevolata in società semplice è quindi necessario che, al momento in cui questa è deliberata, **i soci siano esattamente quelli che componevano la compagine sociale alla data del 30 settembre 2022** (anche se, eventualmente, con percentuali differenti tra di loro),

mentre **la presenza di nuovi soci rispetto a quelli del settembre scorso impedisce l'accesso all'agevolazione.**

In ogni caso **non tutti i beni della società che si trasforma possono beneficiare dell'agevolazione** in oggetto, ma solo quelli per i quali è fruibile l'assegnazione agevolata, per cui se la società detiene anche **beni non agevolabili** per questi emergeranno in sede di trasformazione **ricavi o plusvalenze**, a seconda del tipo di bene, **ordinariamente imponibili in base al valore normale** ([art. 85, comma 2](#) e [art. 86, comma 1, lett. c\), Tuir](#)).

La trasformazione agevolata in società semplice si presenta particolarmente problematica per quelle **società che hanno una attività "mista", ovvero sia di gestione immobiliare sia di impresa commerciale.**

Infatti, detti soggetti:

1. **non possiedono il requisito dell'oggetto sociale**, esclusivo o principale, relativo alla gestione di beni immobili e di beni mobili registrati;
2. **non potrebbero comunque continuare a svolgere post trasformazione l'attività di impresa commerciale**, perché ciò è precluso alle società semplici (che possono svolgere solo attività di impresa agricola o di lavoro autonomo);
3. subirebbero la **tassazione ordinaria sulle plusvalenze relative ai beni non agevolabili** (ovvero quelli diversi dagli immobili non strumentali e dai beni mobili iscritti in pubblici registri non strumentali).

Per risolvere queste problematiche può essere preventivamente realizzata **una scissione, diretta a separare l'attività di gestione immobiliare da quella di impresa commerciale**, cosicché **solo la società derivante dalla scissione in capo alla quale rimane l'attività immobiliare potrà essere poi trasformata in forma agevolata in società semplice**, mentre l'altra continuerà a svolgere l'attività di impresa sotto la forma di società commerciale.

La scissione, infatti, in quanto caratterizzata dai principi di neutralità fiscale ([articolo 173 Tuir](#)) e di continuità dei rapporti giuridici, **consente di separare complessi patrimoniali senza che emergano plusvalori tassati e senza che i soci perdano**, anche rispetto alla società beneficiaria, **l'"anzianità" della loro posizione al 30 settembre 2022** richiesta ai fini dell'agevolazione.

La scissione propedeutica alla trasformazione agevolata in società semplice è stata oggetto di **chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate** con riferimento all'analogo regime previsto dall'articolo 1, commi 115-120, L. 208/2015.

In particolare, la [risoluzione 101/E/2016](#) ha trattato il caso di una società che svolgeva attività sia di locazione immobiliare sia di gestione di partecipazioni finanziarie, la quale veniva scissa in due società, con attribuzione alla beneficiaria di tutti i beni immobili e delle attrezzature e alla scissa delle partecipazioni finanziarie.

Post scissione la sola beneficiaria veniva trasformata in società semplice avvalendosi della predetta disposizione agevolativa.

Nell'occasione l'Agenzia ha preliminarmente confermato che, nel momento in cui, a seguito della scissione, venga attribuita la totalità dei beni immobili in godimento a terzi tramite rapporti locatizi alla società beneficiaria, la predetta **società beneficiaria (ove in possesso dei requisiti soggettivi previsti dalla norma) si troverà nelle condizioni di poter beneficiare della trasformazione agevolata in società semplice.**

L'Agenzia ha poi osservato che **l'operazione in oggetto appare del tutto in linea con le intenzioni che il Legislatore vuole perseguire con la disciplina agevolativa, ovvero offrire l'opportunità di estromettere dal regime di impresa, a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste, quegli immobili per i quali allo stato attuale non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli.**

L'operazione di scissione oggetto della [risoluzione 101/E/2016](#), non risultando in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario, **non è quindi da considerarsi elusiva.**

Alla luce di detto pronunciamento dell'Agenzia, **non pare tuttavia che vi sia un via libera generalizzato alla scissione propedeutica alla trasformazione agevolata in società semplice**, in quanto occorre che a fronte della scissione vi sia un effettivo mutamento delle caratteristiche delle società risultanti dall'operazione, tale per cui almeno una di queste possa integrare i requisiti per accedere alla trasformazione agevolata.

Si consideri il caso di una **società commerciale che utilizza un immobile per lo svolgimento della propria attività** (ovvero si tratta di un bene strumentale per destinazione e quindi non agevolabile).

Detta società realizza **una scissione parziale e proporzionale con trasferimento alla beneficiaria del predetto immobile**, il quale **viene poi locato alla stessa scissa**, sempre per essere utilizzato per l'esercizio dell'attività di impresa. In tal caso **la beneficiaria post scissione svolgerebbe un'attività di gestione immobiliare**, attraverso la locazione dell'immobile, **ma tale attività sarebbe soltanto "formale"** in quanto in termini sostanziali l'immobile continua ad essere utilizzato come bene strumentale dalla scissa nell'ambito della medesima attività d'impresa, con l'unica differenza che il proprietario giuridico è la società beneficiaria (la quale, però, ha la stessa compagine sociale della scissa).

Al riguardo, la [circolare 26/E/2016](#) ha confermato che il **cambiamento di destinazione d'uso dell'immobile** (da strumentale per destinazione a non strumentale), anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo *status* di bene agevolabile, **è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi della normativa sull'abuso del diritto**; ma tale modifica della destinazione deve essere sostanziale e non meramente formale.

La **necessità che il cambio di destinazione sia sostanziale** è stata affermata dall'Agenzia delle entrate nella [risoluzione 99/E/2017](#), la quale non ha ritenuto legittimo il caso di una assegnazione agevolata di beni ai soci che era stata preceduta da un'operazione di conferimento d'azienda commerciale (senza l'immobile strumentale), dopo la quale la società conferente aveva locato l'immobile alla conferitaria, sempre per l'esercizio dell'attività di impresa svolta da quest'ultima.

Dunque, anche **la scissione con successiva locazione dell'immobile strumentale alla stessa scissa non sarebbe in grado di consentire alla beneficiaria l'accesso alla trasformazione agevolata**, perché non vi è un cambio di destinazione sostanziale del bene.

Altro dubbio riguarda le **società immobiliari "miste"**, ovvero quelle che svolgono sia attività di costruzione e vendita di immobili (anche mediante appalto a terzi), sia di gestione immobiliare, **ove l'attività di costruzione/compravendita risulti prevalente rispetto a quella di gestione**.

La questione attiene alla possibilità di separare, mediante scissione, l'attività di costruzione/compravendita (con i relativi immobili) che, ad esempio, rimarrebbe in capo alla scissa, rispetto a quella di gestione (con i rispettivi immobili) che verrebbe, invece, trasferita alla beneficiaria, con successiva trasformazione di quest'ultima in società semplice mediante la disciplina agevolata.

Tale operazione non parrebbe percorribile in quanto **ante scissione non sarebbero in realtà identificabili due attività distinte**, bensì un'unica attività, quella immobiliare, caratterizzata, come spesso accade nella pratica, da un oggetto sociale ampio che ricomprende la costruzione, la compravendita e la gestione degli immobili.

Con la predetta scissione risulterebbe pertanto **"aggirata" la condizione che richiede un oggetto sociale principalmente o esclusivamente caratterizzato dall'esercizio di attività di gestione immobiliare**.