

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La sorte delle posizioni fiscali soggettive nelle trasformazioni omogenee regressive

di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

Seminario di specializzazione

QUADRO RW 2023: I CONTROLLI PRIMA DELL'INVIO DELLE DICHIARAZIONI

[Scopri di più >](#)

Quando una società di capitali si trasforma, ai sensi dell'[articolo 2500-sexies cod. civ.](#), in una società di persone con oggetto commerciale, si parla spesso, convenzionalmente, di **“trasformazione omogena regressiva”**.

Sebbene per le trasformazioni, progressive o regressive che siano, l'[articolo 170 Tuir](#) stabilisca un generale principio di **neutralità fiscale**, la norma nulla dispone, in dettaglio, sulle sorti delle **posizioni fiscali soggettive pregresse**.

Tale circostanza **non crea, generalmente, particolari problematiche in caso di trasformazione omogena progressiva**, poiché le perdite fiscali non sono comunque più nella titolarità della società di persone trasformanda, avendole già in precedenza imputate ai soci “per trasparenza”.

Allo stesso modo, per le **ecedenze di Ace**, anch’esse attribuite ai soci, mentre non possono registrarsi ecedenze di **interessi passivi**, poiché il meccanismo di deducibilità degli stessi, previsto dall'[articolo 61 Tuir](#), non fa rinvio alle regole previste dall'[articolo 96 Tuir](#).

Più problematico, invece, è il caso della **trasformazione omogena regressiva**.

Con riguardo alle perdite fiscali maturate dalla società di capitali trasformanda, rimaste eventualmente inutilizzate sino alla trasformazione, si è tuttavia espressa, in senso favorevole al **riporto da parte della società di persone trasformata**, l’Amministrazione finanziaria.

Già con la risalente [risoluzione 60/E/2005](#) era stato, infatti, precisato che “[...] la titolarità del diritto di riportare le perdite fiscalmente riconosciute con riferimento ai periodi d’imposta anteriori alla trasformazione spetti alla società, anche se non più di capitali ma di persone, e non ai soci. È la società di persone risultante dalla trasformazione regressiva, al pari della società di capitali che

abbia optato per il regime di tassazione per trasparenza, a conservare la posizione giuridica maturata, ai sensi dell'articolo 84 del Tuir, prima di porre in essere il cambiamento tipologico (o di esercitare l'opzione ex articolo 115 del Tuir). Questa, pertanto, risulta legittimata a scomputare le perdite pregresse dal proprio reddito, determinato in maniera unitaria applicando, a norma dell'articolo 56 del Tuir, le medesime disposizioni dettate per i soggetti Ires, al fine di individuare l'importo da imputare, per trasparenza, a ciascun socio”.

Tale posizione interpretativa è stata peraltro **recepita anche nel Modello Redditi SP**; in particolare, nelle istruzioni relative al rigo RF64 è infatti previsto che, “*Qualora dette perdite siano inferiori all'importo di rigo RF63, si procede alla ulteriore compensazione, fino a concorrenza, con l'importo delle perdite pregresse (non preceduto dal segno “-”) formatesi in capo alla società dante causa in operazioni straordinarie (ad esempio, società di capitali prima della trasformazione in società di persone) e non dedotte negli altri quadri di determinazione del reddito d'impresa. [...]*”.

Tali perdite vanno poi **monitorate** anche nei quadri RV (righi RV23, RV24 e RV25) ed RS (righi RS5 e RS6).

Per quanto riguarda, invece, le **eccedenze di interessi passivi** riportabili dalla società di capitali trasformata in società di persone, l'Amministrazione finanziaria – con la **circolare 29/E/2011** – ha ritenuto che, “[...] per la società di persone risultante dalla trasformazione **non saranno applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 96, comma 4, del Tuir** e gli interessi passivi riportabili non potranno essere utilizzati in deduzione dall'istante secondo le regole in esso contenute”.

Ciò in quanto, sottolinea l'Agenzia delle Entrate, “[...] l'articolo 61 del Tuir limita, specificamente, la deducibilità degli interessi passivi alla “parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e quelli che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi”“, **non contemplando – come detto – una deduzione “differita” agli esercizi successivi.**

Tale posizione, peraltro, è stata fatta propria, più di recente, anche dalla **CTR della Toscana**, con la sentenza n. 70/3/2020 del 16.01.2020.

Meno indagata, invece, la sorte delle **eventuali eccedenze di Ace maturata in capo alla società di capitali trasformata in società di persone**; infatti, quantomeno nei documenti di prassi pubblicamente fruibili l'Amministrazione finanziaria non ha mai “sdoganato” il riporto delle eccedenze di Ace da parte della società di persone trasformata.

Ragioni di ordine logico e sistematico indurrebbero, tuttavia, a ritenere che, anche con riguardo a tali eccedenze, maturate ante-trasformazione, **dovrebbero valere le precisazioni fornite con riguardo alle perdite fiscali**. Ne deriverebbe che **solo la società di persone trasformata (non già i suoi soci, quindi) sarebbe legittimata all'utilizzo delle stesse e all'eventuale ulteriore riporto in avanti**. D'altronde, il meccanismo di utilizzo dell'Ace (in abbattimento del reddito) previsto per le società di capitali è **analogo a quello delle società di**

persone, come per le perdite fiscali, a differenza di quanto previsto, invece, per gli interessi passivi.

Ciò nonostante, resta il problema dell'**indicazione nella dichiarazione dei redditi**.

Nelle istruzioni per la relativa compilazione, infatti, tale casistica non viene epressamente affrontata e risolta, con la previsione di appositi “campi”, come già avviene, invece, per le perdite fiscali pregresse.

Sarebbe quindi opportuno che **tale “lacuna” venisse rimossa, pro-futuro, prevedendo appositi campi di monitoraggio e utilizzo anche delle eccedenze pregresse di Ace**, offrendo magari qualche soluzione pratico-compilativa anche con riguardo all'attuale modulistica che non faccia incorrere in “errori bloccanti” per l'invio, in presenza di un reddito da imputare ai soci correttamente determinato al netto delle eccedenze pregresse.