



Edizione di martedì 26 Novembre 2024

CASI OPERATIVI

L'esenzione registro e ipocatastali per giovani under 36 anni non opera in sede di registrazione del preliminare

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Buoni carburanti ai dipendenti: profili Iva

di **Alessandro Bonuzzi**

RISCOSSIONE

La riforma della riscossione amplia gli atti impto-esattivi

di **Andrea Bongi**

PENALE TRIBUTARIO

La Cassazione spiega i motivi dell'indetraibilità dell'Iva nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti

di **Luciano Sorgato**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Le nuove trasformazioni societarie professionali

di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

CASI OPERATIVI

L'esenzione registro e ipocatastali per giovani under 36 anni non opera in sede di registrazione del preliminare

di Euroconference Centro Studi Tributari

SCOPRI LA SOLUZIONE EDITORIALE DI FISCOPRATICO!

CASI d'USO AI di EUROCONFERENCEinPRATICA

02 dicembre alle 11.00 - partecipa al webinar gratuito >>



Mario Rossi ha 30 anni di età e un Isee pari a 32.000 euro e pertanto ha la possibilità di beneficiare della disposizione che esenta dall'applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale l'acquisto di un immobile da destinare ad abitazione principale.

A novembre 2021 provvederà alla sottoscrizione di un contratto preliminare per l'acquisto della prima casa, versando una caparra pari a 20.000 euro.

È possibile beneficiare dell'esenzione anche sulle imposte indirette dovute alla registrazione del preliminare? In caso contrario, l'imposta versata può essere in qualche modo recuperata successivamente?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



FiscoPratico

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

Buoni carburanti ai dipendenti: profili Iva

di **Alessandro Bonuzzi**

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2025: novità e casi operativi

Scopri di più

Soprattutto a ridosso del periodo **natalizio** è oramai consuetudine che i datori di lavoro acquistino **buoni benzina** (o anche **buoni carburante**), al fine di offrirli in **omaggio** ai propri dipendenti. Negli ultimi anni questa prassi aziendale è favorita dal Legislatore che ha in più occasioni **innalzato la soglia di detassazione** in capo al dipendente delle liberalità elargite dall'azienda (ex [articolo 51, comma 3, Tuir](#)).

Sotto il profilo **Iva**, la disciplina dei buoni carburante **è cambiata in maniera rilevante** dopo il recepimento, con effetto dall'1.1.2019, della Direttiva Ue 2016/1065, recante il nuovo regime Iva dei **voucher** e attuata con il D.Lgs. 141/2018, che ha prodotto l'inserimento degli [articoli 6-bis, 6-ter e 6-quater nel D.P.R. 633/1972](#).

A seguito dell'avvento delle **nuove regole Iva** sul trattamento dei **voucher**, ai fini dell'imposta rilevano 3 **definizioni** di buono:

- il **buono-corrispettivo** (definizione generale), di cui all'[articolo 6-bis, D.P.R. 633/1972](#);
- il buono-corrispettivo **monouso**, di cui all'[articolo 6-ter, D.P.R. 633/1972](#);
- il buono-corrispettivo **multiuso**, di cui all'[articolo 6-quater, D.P.R. 633/1972](#).

Ai sensi dell'[articolo 6-bis, D.P.R. 633/1972](#), per **buono-corrispettivo** si intende **uno strumento che**:

1. contiene l'obbligo di essere **accettato** come corrispettivo o parziale corrispettivo, a fronte di una **cessione di beni o di una prestazione di servizi**, e che;
2. indica sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione i **beni** o i **servizi** da **cedere** o **prestare** o le **identità** dei potenziali cedenti o prestatori, **ivi incluse le condizioni generali di utilizzo a esso relative**.

Quindi, affinché si possa definire come tale ai fini Iva, un *voucher* deve presentare le seguenti **caratteristiche** essenziali:

- **obbligo** di essere accettato come corrispettivo **da parte di chi cede i beni o presta i**

servizi;

- **individuazione** dei beni o servizi che si possono acquistare oppure dei cedenti o prestatori.

Un buono-corrispettivo deve intendersi **monouso** se, al momento della sua emissione, è **nota** la **disciplina** applicabile ai fini **Iva** alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto. Va da sé, quindi, che per poter considerare il buono “monouso”, **occorre conoscere**:

- l'**Iva** virtualmente dovuta e;
- il **luogo** di effettuazione dell'operazione (cessione o prestazione) a cui lo stesso dà diritto.

Ogni **trasferimento** del buono-corrispettivo monouso precedente all'operazione (cessione dei beni o prestazione di servizi) costituisce **effettuazione** della cessione o prestazione, a cui il **buono-corrispettivo stesso dà diritto**.

Di talché, essendo rilevante ai fini Iva l'emissione del buono e ogni suo successivo trasferimento, la cessione del bene o la prestazione di servizi a cui lo stesso dà diritto **non rileva ai fini Iva**: in pratica, la **spesa** del buono è **irrilevante** ai fini del tributo.

Diversamente, la cessione di beni o la prestazione di servizi a cui il buono-corrispettivo monouso dà diritto, se effettuata da un **soggetto diverso** da quello che lo ha emesso, è rilevante **ai fini Iva** e si considera **resa nei confronti del soggetto** che ha emesso il **buono-corrispettivo**.

Un buono-corrispettivo rientra, invece, nella categoria dei buoni **multiuso**, se al momento della sua emissione **non è nota la disciplina applicabile** ai fini Iva alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi, a cui il **buono-corrispettivo dà diritto**.

Ne deriva che, non rilevano eventuali **trasferimenti** del buono-corrispettivo multiuso **precedenti** alla spesa finale come corrispettivo o parziale corrispettivo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto.

La **cessione** di beni o la **prestazione** di servizi, a cui il buono-corrispettivo multiuso dà diritto, si considera **effettuata** al verificarsi degli eventi, di cui all'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#), assumendo come **pagamento** del corrispettivo o di parte del corrispettivo di detti beni o servizi l'**accettazione** del buono-corrispettivo.

Ciò posto, con particolare riguardo ai **buoni carburante da assegnare ai dipendenti**, solitamente accade che il datore di lavoro provvede all'approvvigionamento acquistandoli **direttamente** dalle **compagnie petrolifere**, oppure attraverso le **società di servizi** che si occupano specificatamente di **welfare**.



In entrambe le circostanze, il **datore di lavoro acquista dei buoni**, rientranti a tutti gli effetti nella definizione di **buono-corrispettivo**, che danno il diritto al dipendente di rifornirsi presso una **marca** ben precisa di distributori di carburante.

È dunque del tutto evidente che, in tal caso, si tratti di buoni-corrispettivo **monouso**, con la conseguenza che il momento di **effettuazione** dell'operazione ai fini dell'Iva scatta **a monte**, con l'emissione del documento di legittimazione; la compagnia petrolifera o la società di servizi **emette fattura** al **datore di lavoro** all'atto del rilascio dei buoni.

L'utilizzo del buono da parte del lavoratore, con la consegna dello stesso al distributore, **non assume rilevanza** ai fini dell'imposta.

RISCOSSIONE

La riforma della riscossione amplia gli atti impto-esattivi

di Andrea Bongi

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Tra le numerose novità introdotte al **sistema della riscossione** delle imposte dal D.Lgs. 110/2024, figura anche **l'implementazione delle fattispecie di atti impto-esattivi**, ovvero degli atti attraverso i quali si realizza la c.d. **concentrazione della riscossione** nell'accertamento.

Si tratta di una novità molto importante, sulla quale i contribuenti dovranno prestare le **dovute attenzioni**.

Su questa novità e sulle altre che riguardano la **riscossione e le sanzioni tributarie**, si concentreranno le attenzioni del 7° incontro del master breve di Euroconference: "*Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma*".

In aderenza alle previsioni contenute nella L. 111/2023 (legge delega per la riforma fiscale), il D.Lgs. 110/2024 ha, dunque, **esteso il perimetro degli atti** ai quali si rende applicabile la disciplina prevista nell'[articolo 29, D.L. 78/2010](#), relativamente alla **concentrazione della riscossione nell'accertamento**.

Il novero degli atti che diventano **impto-esattivi** per effetto delle nuove disposizioni contenute nell'[articolo 14, comma 1, D.Lgs. 110/2024](#), è piuttosto esteso e **riguarderà**:

1. gli **atti di recupero di crediti non spettanti o inesistenti** utilizzati per compensazione;
2. gli **avvisi e gli atti inerenti al recupero di tasse, imposte** e importi non versati, compresi quelli relativi a contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti, ovvero a **cessioni di crediti di imposta** in mancanza dei requisiti, di cui all'[articolo 38-bis, comma 1, lettera g\), D.P.R. 600/1973](#);
3. atti di irrogazione di **sanzioni per violazioni di norme tributarie**, di cui agli [articoli 16, 16-bis e 17, D.Lgs. 472/1997](#);
4. gli **avvisi di rettifica e di liquidazione**, di cui agli [articoli 52 e 72, D.P.R. 131/1986](#) e all'[articolo 34, D.Lgs. 346/1990](#);
5. gli **avvisi di accertamento e di liquidazione**, di cui all'[articolo 35, D.Lgs. 346/1990](#);
6. gli **avvisi di rettifica e di liquidazione**, di cui alla L. 1216/1961;
7. gli **avvisi di liquidazione dell'imposta e di irrogazione** delle sanzioni per i casi di

omesso, insufficiente o tardivo **versamento e tardiva** presentazione delle relative dichiarazioni, nonché per i **casi di decadenza** dalle agevolazioni dei seguenti tributi: **imposta di registro**, imposte **ipotecaria e catastale**, imposta sulle **successioni e donazioni**, **imposta sostitutiva sui finanziamenti** e imposta **di bollo**;

8. gli atti di accertamento per **omesso, insufficiente o tardivo** versamento dei seguenti tributi e irrogazione delle relative sanzioni: tasse automobilistiche **erariali e addizionale erariale** della tassa automobilistica, di cui all'[articolo 23, comma 21, D.L. 98/2011](#) (c.d. super-bollo).

Per effetto delle suddette novità l'ambito applicativo della normativa sugli **atti impto-esattivi** che, fino ad oggi era rimasto sostanzialmente limitato agli **avvisi relativi alle imposte sui redditi, all'Irap, all'Iva** e agli atti relativi a tutte le **entrate comunali**, si amplia dunque in **maniera esponenziale**.

Attraverso tale ampliamento, il legislatore delegato ha recepito le **linee di indirizzo della delega** con le quali si prevedeva espressamente il **progressivo superamento della riscossione** tramite lo strumento del ruolo.

Com'è noto, attraverso gli atti impto-esattivi si riuniscono, in unico atto, le **funzioni impositive, il titolo esecutivo e il precetto**; inoltre, grazie alla concentrazione della riscossione si ottengono importanti semplificazioni degli iter procedurali, riducendo i tempi intercorrenti tra la **notifica degli avvisi di accertamento** e quelli di notifica della **cartella di pagamento**, ed i **conseguenti rischi di errori**.

Il sistema degli atti impto-esattivi prevede, inoltre, una **tempistica decisamente più veloce** per l'avvio del **recupero coattivo degli importi** rispetto al sistema della riscossione a mezzo ruolo, poiché gli importi indicati nell'atto sono già affidati all'Agenzia delle entrate – Riscossione per l'esecuzione forzata, da avviarsi **entro un termine mobile variabile tra i 270 ed i 360 giorni**.

Nel caso della riscossione tramite il sistema del ruolo la **procedura di recupero coattivo** degli importi può essere, invece, avviata solo al decorso di **60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento** che presuppone, ovviamente, che sia stato preventivamente notificato **l'atto impositivo e formato il ruolo stesso**.

La Cassazione spiega i motivi dell'indetraibilità dell'Iva nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti

di **Luciano Sorgato**

OneDay Master

Principi generali dell'IVA

Scopri di più

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 28999 dello scorso 11.11.2024, si è pronunciata sui **motivi dell'indetraibilità dell'Iva**, in caso di **fatture emesse a fronte di operazioni soggettivamente inesistenti**.

Così testualmente la Suprema Corte di cassazione: *“L'operazione soggettivamente inesistente si configura, sia quando l'emittente della fattura non sia un soggetto passivo di imposta, sia quando la falsità delle fatture riguarda operazioni avvenute tra soggetti diversi da quelli che hanno evidenza cartolare nella fattura. Segnatamente, nel caso in cui l'Amministrazione ritenga che la fattura attenga ad operazioni solo soggettivamente inesistenti, e cioè che la fattura sia stata emessa da soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione in essa rappresentata (e della quale il cessionario o il committente sia stato realmente destinatario), la detraibilità dell'IVA deve essere, in linea di principio, esclusa, venendo a mancare lo stesso principale presupposto della detrazione, **costituito dall'effettuazione di un'operazione ai sensi dell'art. 19, comma 1, D.P.R. 633/72**, presupposto da ritenersi carente anche nel caso in cui i termini soggettivi dell'operazione non coincidano con quelli della fatturazione. In tale caso, infatti, come evidenziato da questa Corte, l'imposta viene versata ad un soggetto non legittimato alla rivalsa, né assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta, in quanto le fatture sono emesse da un soggetto che non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, ritenute inesistenti. In sostanza, in caso di emissione di fattura per operazioni inesistenti, l'IVA versata (come previsto dall'art 21, comma 7, DPR 633/72) alla non genuina controparte, va considerata (proprio per le finalità del complessivo sistema IVA) come “fuori conto”, e cioè “isolata” dalla massa di operazioni effettuate ed “estraniata” dal meccanismo di compensazione tra IVA “a valle” ed IVA “a monte” che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'19, DPR n. 633/72”.*

L'intersezione delle norme del Decreto Iva, richiamate in sentenza dal giudice di Cassazione, non prospetta un **chiaro nesso di interdipendente coerenza**, anche se i passi della scansione ermeneutica che la Suprema Corte intenta sono **giuridicamente corretti**. Appare, però, necessario **un'analisi più rigorosa a riguardo della dinamica Iva** correlata alle **operazioni inesistenti**.

Per chi scrive, il corredo normativo non può che dipartire dall'[articolo 21, D.P.R. 633/1972](#), dove i disallineamenti di **coerenza appaiono vistosi**. L'[articolo 21, D.P.R. 633/1972](#), connota la fattura non attraverso una **definizione qualificatoria** (del tutto mancante) e neppure sulla base di una definita struttura grafica della medesima (dal momento che essa può assumere una variegata rappresentazione grafica, “anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili”). Ai sensi dell'[articolo 21, D.P.R. 633/1972](#), la fattura viene contrassegnata attraverso **la descrizione cartolare di un’operazione annoverabile nella casistica delle operazioni indicate** ai commi 1 e 6, dell'[articolo 21, D.P.R. 633/1972](#), con l’accompagnamento informativo delle **indicazioni prescritte nel comma 2**, del medesimo articolo (“la fattura contiene le seguenti indicazioni”). Più specificamente, il comma 1, dell'[articolo 21, D.P.R. 633/1972](#), dispone che **per ciascuna operazione imponibile deve essere emessa una fattura**, mentre il comma 6, raccorda **l’emissione della fattura a determinate tipologie di operazioni precisate con criterio tassativo**.

Il documento fiscale contrassegnabile come fattura risulta, quindi, coordinato dalle indicazioni dei citati commi. Il comma 7, dell'[articolo 21, D.P.R. 633/1972](#), nel prevedere testualmente che se il cedente o il prestatore emette fatture per operazioni inesistenti, **l’Iva è dovuta per l’intero ammontare** corrispondente alle indicazioni in fattura, espone una **prescrizione intrisa di incoerenza**, dal momento che se **l’operazione è inesistente non appare di alcun significato correlarla ad un cedente o prestatore**, ma soprattutto quel documento non si contrassegna **fiscalmente come una fattura** (proprio in quanto la fattura non riassume la connotazione di un generico documento, venendo legislativamente correlata alla sola casistica delle operazioni di cui ai commi 1 e 6, D.P.R. 633/1972, il cui tenore letterale **non si presta ad essere equivocado**: comma 1 “*la fattura deve essere emessa per ciascuna operazione imponibile*”, comma 6 “*la fattura deve essere emessa anche per le tipologie di operazioni sottoelencate*” il cui inventario chiude il novero delle operazioni che partecipano alla **qualificazione del documento alla stregua di “fattura”**). Il comma 7, dell'[articolo 21, D.P.R. 633/1972](#), si deve, quindi, ritenere che contrassegni convenzionalmente come fattura **un documento che altrimenti non si approprierebbe di tale prerogativa**. Si tratta, però, di una **fattura asimmetrica sul piano delle funzioni**, in quanto obbliga l’emittente a **versare l’Iva**, ma non immette il ricevente nel **diritto a fruire della detrazione**, in quanto, in unione con il passo della sentenza, chi emette tale fattura **non è legittimato**, ai sensi dell'[articolo 18, D.P.R. 633/1972](#), ad **esercitare la rivalsa** (la norma la raccorda infatti ad effettive cessioni di beni o prestazioni di servizi) e per chi la riceve **l’Iva è indetraibile**, in quanto **non descrive alcuna Iva addebitata a titolo di rivalsa** in relazione a beni e servizi acquistati nell’esercizio dell’impresa, arte o professione.

Ora, se lo scrutinio venisse arrestato a tale livello di verifica normativa, la sentenza in commento non può che **apparire corretta** e fondata la **causalità giustificativa addotta dal giudice di Cassazione** a copertura dell’indetraibilità dell’Iva connessa all’operazione **non solo oggettivamente**, ma anche **soggettivamente inesistente**. Tuttavia, non può non venire in risalto che **l’Iva non è asimmetrica**, in quanto partecipa della sua fisiologica dinamica impositiva il carattere neutro della medesima e, inoltre, trattasi di **un’imposta sui consumi**, per cui per poter riassumere una tale caratterizzazione fiscale essa **non può dissociarsi dal fatto generatore che la tipizza** costituito da effettive cessioni di beni ed effettive prestazioni di servizi destinate ad un **consumo finale goduto dai c.d. incisi di fatto** (i soggetti privati che con il consumo

esternano l'indice di ricchezza alla base del presidio costituzionale della capacità contributiva). E allora, nonostante la connotazione convenzionale di **Iva connessa alle operazioni inesistenti**, ai sensi dell'[articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), trattasi di **un'Iva causalmente ermetica** che apparirebbe più appropriato contrassegnare come una **sanzione impropria**. Ma tale catalogazione, a seguito dalla riforma delle sanzioni del 1997 e della specifica previsione in essa contenuta che **abrogava tutte le sanzioni** (incluse, quindi, anche quelle di natura impropria) non ribadite nella riforma medesima, avrebbe determinato l'abrogazione implicita anche dell'[articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), già allora **presente nel Decreto IVA**.

L'attrazione sforzata alla natura di Iva, implica che, in qualche modo, essa debba **ripristinare la sua natura neutra**, per cui **nel caso l'Iva non venga detratta** da chi riceve tale atipica fattura o essa venga ripresa in sede accertativa, esaurita l'insidia per l'Erario di un **esercizio della detrazione non correlato ad un corrispondente versamento**, essa si risolve in un **indebito arricchimento dell'Erario** ed insorge il **diritto restitutorio nei confronti dell'emittente** nel caso l'abbia versata **se non spontaneamente in sede di verifica**. Delle due l'una: **o è una sanzione** (come chi scrive ritiene si connoti) e allora l'[articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#) è incorso nell'abrogazione implicita, o la sua natura è quella dell'Iva e allora la sua dinamica impositiva deve **ripristinare la prerogativa fiscale della neutralità**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE***Le nuove trasformazioni societarie professionali***di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Gestione della partecipazione nel rapporto soci-società di capitali

Scopri di più

Nel nuovo [articolo 177 bis, Tuir](#), introdotto dall'articolo 5 del Correttivo Ires (il cui esame presso le commissioni parlamentari è ultimato ed il Provvedimento è stato restituito al Governo che dovrà valutare le osservazioni della Commissione e poi procedere alla promulgazione finale), si prevede che le **operazioni societarie**, che hanno per oggetto **società che svolgono attività professionali**, sono **da considerare neutrali** dal punto di vista fiscale. In modo particolare nella trasformazione societaria, il citato [articolo 177 bis, al comma 2, lett. d\), Tuir](#), stabilisce che **non si realizzano plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti** nelle trasformazioni di società Stp e società semplici o associazioni di cui all'[articolo 5, Tuir](#), **non costituite sotto forma di Stp**.

Un esempio concreto di tale operazione è la **trasformazione di uno studio associato oggi esistente** nella forma di **società semplice**, in **Srl Stp costituita a norma dell'[articolo 10, L. 183/2011](#)**. Sotto il profilo puramente civilistico, quella succitata è una **normale trasformazione**, di cui all'articolo 2500 ter, cod. civ., che richiede una **perizia di stima** relativa al capitale effettivo della società semplice, che diviene **patrimonio netto della Srl**. Peraltro, che si tratti dal punto di vista civilistico di una **ordinaria trasformazione**, è confermato dal fatto che la **società tra professionisti**, di cui alla L. 183/2011, non è una particolare ed **autonoma tipologia societaria**, ma semplicemente una della società tipizzate civilisticamente con regole proprie per l'esercizio di **attività professionale**; in questo senso, si veda l'[articolo 10, comma 3, L. 183/2011](#), che recita : *E' consentita la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile*".

Ma sotto il profilo fiscale, l'Agenzia delle entrate si è sempre rifiutata di **riconoscere la neutralità della operazione sopra delineata**, poiché l'[articolo 170, Tuir](#) (neutralità delle trasformazioni societarie), **non è applicabile** a quelle operazioni che **comprendono società** che sono estranee al perimetro del **reddito d'impresa**, come appunto le **società semplici**. A tal proposito, nella risposta ad Interpello n. 107/2018 l'Agenzia **ha negato il carattere neutrale della trasformazione** di uno studio associato in Sas Stp, ritenendo che l'operazione delineasse fiscalmente una **trasformazione eterogenea** assimilabile al conferimento realizzativo di **beni materiali ed immateriali**. Sul punto, il citato Interpello recita: *"L'elemento centrale che*

*contraddistingue le trasformazioni soggette al richiamato articolo 171 da quelle rientranti nell'articolo 170 del TUIR si rinvia, pertanto, nell'appartenenza o meno dei beni al regime del reddito d'impresa. Nel caso di specie, l'istante – che, come dallo stesso precisato, risulta equiparabile sul piano civilistico a una società di fatto ai sensi di quanto disposto al comma 3, lettera b) dell'articolo 5 del Tuir – non svolge attività commerciale. **Ne consegue che la trasformazione prospettata, sul piano fiscale, è assimilata ad un conferimento di beni di cui all'articolo 171, comma 2, del citato Tuir.** (sottolineatura nostra)*

Ora, con la novità del Correttivo lres **l'operazione di trasformazione tra società appartenente all'ambito del reddito da lavoro autonomo in società** che, invece, rientrano nell'ambito del reddito d'impresa **diventa neutrale**, ma certamente occorre valutare alcune peculiarità della stessa operazione, che non si presentano in una **normale trasformazione societaria**. Va sottolineato che il comma 5, del nuovo [articolo 177 bis, Tuir](#), afferma esplicitamente: “*Si applica, in quanto compatibile, l'articolo 170 comma 3 e 4, anche in caso di fusioni e scissioni*”.

Proviamo ad immaginare cosa potrà accadere in futuro operando una **trasformazione progressiva o regressiva da società semplice a società commerciale Stp** oppure, al contrario, tra **società commerciale Stp a società semplice Stp** o meno essa sia.

Trasformazione progressiva

La società semplice professionale imputa il **reddito prodotto** in ciascun periodo d'imposta ai **soci**, sulla base delle **quote di partecipazione** che possono derivare da **scrittura privata autenticata** o atto pubblico redatto **entro il termine previsto per l'invio del modello Redditi**. L'[articolo 170, comma 3, Tuir](#), statuisce che le **riserve di utili attribuiti al socio**, se risultano iscritte in bilancio con indicazione della loro origine, **non concorrono a formare l'imponibile dei soci in caso di distribuzione**. Si tratta di una **importante previsione** che permette ad una società di capitali di imputare **al socio riserve che non comportano conseguenze fiscali**. Ma se la società di provenienza (semplice) non ha l'impianto di contabilità ordinaria come si potrà avere la certezza della **sussistenza di tali riserve**? A parere di chi scrive, la assenza di un patrimonio netto contabile potrebbe essere supplita dalle risultanze peritali; ovvero, se dall'esame peritale emergesse, ad esempio, un **attivo di 100 a fronte di un passivo di 20**, con **capitale di costituzione** originario di **10** **risulterà che il dato di 70** non può che essere rappresentato da **riserve di utili** (se non sono mai stati eseguiti versamenti in conto capitale dai soci) e ciò permettere di **applicare anche alla trasformazione de quo** la previsione di legge di cui all'[articolo 170, comma 3, Tuir](#). In questo senso, si potrebbe leggere l'applicazione dell'[articolo 170 comma 3, Tuir](#) “in quanto compatibile”.

Trasformazione regressiva

Più chiara sempre a tutti gli effetti, la problematica della trasformazione regressiva, ad esempio da una Srl Stp ad una società semplice Stp. Senza l'intervento del Correttivo Ires avremmo una **assegnazione di beni**, nel senso che gli assets della **società di capitali** vengono trasferiti dal perimetro del **reddito d'impresa** per accedere a quello del **reddito da lavoro autonomo**. Ma con il correttivo Ires, anche questa operazione viene contrassegnata da **neutralità fiscale**, fatta salva l'applicazione dell'[articolo 170, comma 4, Tuir](#). In forza di tale disposizione, le riserve formate dalla Srl Stp, ancorché generate svolgendo una **attività professionale**, sono da inquadrare come normali **riserve di utili** in ambito di **società di capitali**. Tali riserve producono **reddito da capitale** in capo al socio se distribuite, con applicazione di ritenuta alla **fonte del 26% se il socio è persona fisica**. La distribuzione non subisce alcuna presunzione, se la società di persone trasformata mantiene **l'impianto di contabilità ordinaria**, potendo dimostrare che dette riserve sono ancora presenti nel patrimonio societario, ma se la società trasformata adotta il **regime di contabilità semplificata** le riserve in questione sono per **presunzione assoluta attribuite ai soci** nel periodo d'imposta successivo a quello di effetto della trasformazione. Se la società trasformata è semplice, è di tutta evidenza che essa ricade **nell'ambito della presunzione sopra citata**, non potendo presentare un impianto di contabilità ordinaria. Conseguenza di ciò, è che le riserve di utili prodotte dalla Srl Stp si intendono attribuite ai soci nel periodo d'imposta successivo a quello di **efficacia della trasformazione in S.S. S.t.p.**