

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 rinviene, 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 Ires **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.**