

Risposta n. 107

Roma, 12 dicembre 2018

OGGETTO: Articoli 9, 54 e 171 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Regime fiscale applicabile alla trasformazione dell'associazione professionale in società tra professionisti S.a.s..

QUESITO

Lo studio associato ALFA è un'associazione tra professionisti iscritti all'Ordine dei dottori commercialisti e dei revisori legali dei conti.

Lo studio associato istante esercita l'attività professionale e intende proseguire lo svolgimento di tale attività nella veste di società tra professionisti di cui all'articolo 10, commi da 3 a 11, della legge 12 novembre 2011, n. 183, ed in particolare nella forma giuridica di società in accomandita semplice (S.a.s.).

La costituenda società tra professionisti - S.a.s. proseguirà l'attività professionale di dottori commercialisti senza interruzione. Agli associati di ALFA, per effetto della modifica della forma giuridica, verranno assegnate delle quote sociali della società tra professionisti - S.a.s. nella stessa proporzione delle preesistenti quote di utili derivanti dalla partecipazione all'associazione professionale senza conguagli in danaro (con la qualifica di soci accomandanti, mentre uno o più degli attuali associati di ALFA assumeranno la qualifica di soci accomandatari).

A tal fine, lo studio intende procedere alla trasformazione dell'associazione professionale in società in accomandita semplice (S.a.s.);

oppure, in via alternativa, al conferimento dell'associazione professionale in una neo costituita società in accomandita semplice (S.a.s.).

Con la documentazione integrativa l'istante ha ulteriormente precisato che agli associati verranno assegnate le quote sociali della società tra professionisti - s.a.s. nella stessa proporzione delle quote di utili derivanti dalla partecipazione nell'associazione professionale senza movimentazioni in denaro.

A tal proposito, l'istante chiede chiarimenti in merito:

- al regime fiscale applicabile alla trasformazione dell'associazione professionale in S.a.s. (quesito n. 1);
- al regime fiscale applicabile al conferimento dello Studio associato ALFA in una neo-costituenda società tra professionisti - S.a.s. (operazione alternativa a quella di cui al punto precedente) (quesito n. 2);
- al regime fiscale del reddito prodotto dalla società tra professionisti nella veste giuridica di S.a.s. (quesito n. 3).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In merito al regime fiscale applicabile alla trasformazione dell'associazione professionale in S.a.s., l'associazione interpellante evidenzia che la trasformazione è un'operazione straordinaria regolata dagli articoli 2498 e seguenti del codice civile, in cui si realizza una modifica del contratto sociale mediante la quale la società trasformata cambia veste giuridica.

Ad avviso dell'interpellante, la trasformazione si qualifica omogenea se avviene tra società, siano esse di capitali o di persone, compresa la società semplice.

A tal fine, viene richiamata la sentenza n. 16500 del 21 agosto 2004 della Corte di Cassazione in base alla quale un'associazione professionale può configurare una società di fatto, ciò in quanto ogni qualvolta ricorrano

comportamenti posti in essere dalle parti in modo del tutto coerente e conforme all'essere socio, si configura una società di fatto.

L'istante ritiene, quindi, che le regole proprie della società semplice possano essere estese alle associazioni professionali in quanto società di fatto che non svolgono attività di impresa con la conseguenza che la trasformazione dell'associazione professionale in società tra professionisti nella forma di società in accomandita semplice debba qualificarsi come trasformazione omogenea progressiva.

La trasformazione da associazione professionale in società tra professionisti costituisce, ad avviso dell'associazione, una mera modifica della forma giuridica che non comporta realizzo di eventuali plusvalenze implicite poiché la società tra professionisti subentrante continua - senza interruzione - l'attività con prosecuzione di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi (p. es. tutti i rapporti di lavoro dipendente ecc.) mantenendo inalterati i valori fiscali (p. es. cespiti ecc.).

Conseguentemente, la trasformazione in questione risulta fiscalmente neutrale e, quindi, non genera alcun reddito né alcuna plusvalenza imponibile né in capo all'associazione professionale né in capo ai suoi associati (quesito n. 1).

In alternativa alla trasformazione, gli associati intendono conferire lo Studio associato in una neo costituenda S.a.s..

A tal proposito, viene richiamata la risoluzione n. 177/E del 2009 secondo cui, relativamente alla possibilità di considerare come corrispettivo dell'apporto della clientela la maggior partecipazione alle quote di utili derivanti dalla partecipazione a una associazione professionale, viene precisato che l'apporto della clientela in occasione dell'ingresso in uno studio associato, senza corresponsione di compenso, configura un'operazione fiscalmente irrilevante in capo ai singoli associati, indipendentemente dalla circostanza che tale apporto rientri tra i parametri considerati per la fissazione delle quote di partecipazione agli utili.

Sulla base dei chiarimenti nel citato documento di prassi, l'associazione istante ritiene che anche l'operazione di conferimento dello studio associato nella costituenda Società tra professionisti - S.a.s. sia un'operazione fiscalmente neutrale (quesito n. 2).

Per quanto concerne, infine, il regime fiscale applicabile al reddito prodotto dalla Società tra professionisti nella forma giuridica di S.a.s., l'associazione istante evidenzia che l'articolo 6, ultimo comma, del TUIR dispone che: *“I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi”*.

A tal riguardo, l'interpellante richiama una risposta a un'istanza di interpello, in cui l'Agenzia delle entrate ha confermato che le società tra professionisti non costituiscono un genere autonomo con causa propria, ma appartengono alle società tipiche disciplinate dai titoli V e VI del codice civile.

Pertanto, anche per dette società trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 6, ultimo comma, per effetto delle quali il reddito delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provenga, è qualificato come reddito d'impresa.

In considerazione di quanto sopra, l'istante ritiene che il reddito prodotto dalla S.a.s. - risultante dalla trasformazione o, in alternativa, dal conferimento dell'associazione professionale - si qualifichi come reddito di impresa e il passaggio dalla tassazione del reddito di lavoro autonomo secondo il principio di cassa alla tassazione del reddito d'impresa secondo il principio di competenza verrà opportunamente riconciliato evitando salti d'imposta (quesito n. 3).

Ciò posto, l'istante ritiene che la S.a.s. in questione non sia soggetta alla ritenuta di acconto dal momento che l'articolo 25, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, dispone all'ultimo periodo che: *“La ritenuta non deve essere operata per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese”*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni di seguito indicate, si ritiene che:

- il regime fiscale applicabile alla trasformazione dell'associazione professionale in società tra professionisti S.a.s. si rinviene nei principi dettati dall'articolo 171, comma 2, del TUIR, per le operazioni di trasformazione che comportano l'ingresso, o la fuoriuscita, dei beni dal regime di impresa, determinando l'applicazione del combinato disposto degli articoli 9 e 54 del Tuir (quesito n. 1);
- il conferimento dello Studio associato in una neo-costituenda società tra professionisti - S.a.s. costituisce un'operazione fiscalmente rilevante e il corrispettivo è determinato in base al valore normale dei singoli beni conferiti al momento della costituzione della società, ai sensi dell'articolo 9 del Tuir (quesito n. 2);
- per le società tra professionisti trovano applicazione le previsioni di cui agli articoli 6, ultimo comma, e 81 del TUIR, per effetto delle quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società ed enti commerciali di cui alle lettere *a)* e *b)* del comma 1 dell'articolo 73, da qualunque fonte provenga, è considerato reddito d'impresa (quesito n. 3).

Per quanto concerne il quesito n. 1 - avente ad oggetto il regime fiscale applicabile alla trasformazione dell'associazione professionale in S.a.s. - si evidenzia che l'articolo 170 del TUIR, rubricato *“Trasformazione della società”* afferma, al comma 1, che *“la trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento”*. In altri termini, il Legislatore ha voluto chiarire che quando la trasformazione si traduce in un mero mutamento della forma giuridica della società, l'operazione è fiscalmente neutrale dal punto di vista delle imposte dirette, poiché la stessa non comporta alcun effetto traslativo dei beni sociali che restano nella sfera patrimoniale dello stesso soggetto.

Il successivo articolo 171 del TUIR, invece, disciplina le trasformazioni eterogenee che comportano il passaggio:

- da società lucrative ad enti non commerciali (comma 1);
- da enti non commerciali a soggetti IRES, per mezzo del rinvio all'articolo 2500-*octies* del codice civile (comma 2).

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.

Di conseguenza, poiché il soggetto conferente produce prevalentemente reddito di lavoratore autonomo, l'operazione appena descritta sarà disciplinata dal combinato disposto degli articoli 9 e 54 del TUIR.

In particolare, trova applicazione in capo alla società conferente l'articolo 54, comma 1-*bis*, lettera *a*), del TUIR, il quale dispone che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo le plusvalenze dei beni strumentali realizzate mediante cessione a titolo oneroso.

Il successivo comma 1-*ter*) sancisce che il valore delle plusvalenze è dato dalla differenza tra il corrispettivo e il costo non ammortizzato nonché, in assenza di corrispettivo, dalla differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato.

Per i beni diversi da quelli strumentali e per i crediti conferiti trova, invece, applicazione l'articolo 9, comma 2, del TUIR secondo cui si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti a seguito della trasformazione in società tra professionisti - S.a.s., il quale concorrerà alla formazione del reddito di lavoro autonomo.

Per quanto concerne il quesito n. 2, in considerazione delle argomentazioni sopra riportate, si ritiene che il conferimento dello Studio associato in una neo-costituenda società tra professionisti - S.a.s. costituisca un'operazione fiscalmente rilevante, cui si applicano le disposizioni di cui agli articoli 9 e 54 del TUIR (quesito n. 2).

Relativamente alla tipologia di reddito a cui le società tra professionisti costituite nelle forme di società commerciali sono assoggettate (quesito n. 3), occorre far riferimento al combinato disposto degli articoli 6, comma 3, e 81 del TUIR, i quali collegano la tipologia reddituale alla natura giuridica del contribuente (cfr. risoluzione n. 35/E del 7 maggio 2018). Poiché la società tra professionisti che si intende costituire assume la veste giuridica di S.a.s., il reddito dalla stessa prodotto è qualificabile come reddito d'impresa. Va da sé che per le prestazioni effettuate dalla S.a.s. nell'esercizio d'impresa non deve essere operata alcuna ritenuta sulla base di quanto disposto dall'articolo 25, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Da ultimo, al fine di evitare salti di imposta derivanti dal passaggio dal regime di cassa a quello di competenza a seguito della trasformazione, si evidenzia che qualora un componente reddituale - per il quale sia mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime - abbia già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza", lo stesso non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di destinazione (cfr. circolare del 13 aprile 2017 n. 11/E).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)