

LA DISCIPLINA TRIBUTARIA DELLA “TRASFORMAZIONE” DELLO STUDIO PROFESSIONALE

Non si realizza alcuna ipotesi di tassazione nel caso di “trasformazione” di un’associazione professionale in STP o STA. Si verifica quindi anche per tale “trasformazione” il medesimo regime di neutralità stabilito dall’articolo 170 del Tuir (e indirettamente dal successivo articolo 171) quando i beni, i crediti, le attività in genere permangono, dopo la trasformazione, nella sfera commerciale dell’impresa. In conseguenza della trasformazione di un’associazione professionale o, comunque, di una società semplice svolgente un’attività professionale in Stp o Sta non si configura, infatti, alcuna ipotesi di realizzo o di destinazione dei beni e delle attività ad una finalità diversa da quella economica svolta. Né, men che meno, si realizza alcun “conferimento” (l’associazione professionale o la società semplice che si trasformano non ricevono alcuna quota o azione dalla società risultante dalla trasformazione), come, invece, ipotizzato dall’Agenzia delle Entrate. Quella del “conferimento” è una finzione tributaria che si configura solamente se ricorrono le condizioni previste per la realizzazione di un reddito diverso ai sensi dell’articolo 67 del Tuir.

Le crescenti competenze e specializzazioni richieste dal mercato, oltreché la sempre più penetrante disintermediazione, portano necessariamente i professionisti ad aggregarsi in studi multidisciplinari, con organizzazioni che si avvicinano molto – o che dovranno avvicinarsi - al mondo imprenditoriale. In questo contesto, peraltro, si registra l’introduzione nell’ordinamento delle società tra professionisti (STP)¹ e della Società tra avvocati (STA)², che certamente possono risultare un possibile punto di approdo delle aggregazioni professionali. Occorre rilevare che, per quanto concerne le imprese, le operazioni di riorganizzazione aziendale – fusioni, scissioni, conferimenti, trasformazioni – sono agevolate sotto il profilo tributario, visto che risultano caratterizzate da un regime di neutralità fiscale. Nelle norme che disciplinano il reddito di lavoro autonomo (il quale avrebbe necessità di un profondo restyling) non si rinvencono, invece, tali agevolazioni. Tuttavia, anche constatando che nel tempo vi è stato un progressivo avvicinamento delle regole del reddito di lavoro autonomo a quello d’impresa, è evidente che il regime di neutralità fiscale deve essere garantito anche alle aggregazioni degli studi professionali.

Si consideri, ad esempio, il caso della trasformazione da studio associato a Stp, oggetto della risposta all’interpello n. 107/2018 delle Entrate. L’Agenzia, non

¹ Di cui alla L. 183/2011.

² Di cui all’articolo 4-bis della L. 247/2012.

rinvenendo alcuna disposizione che sancisca la neutralità di tale operazione, ha ritenuto applicabile il comma 2 dell'art. 171 del Tuir, il quale disciplina la cosiddetta "trasformazione eterogena" da ente non commerciale a società soggetta all'Ires. Tale trasformazione viene considerata ipotesi realizzativa quale conferimento. Così, parimenti, nella risposta n. 107/2018, la "conversione" dell'associazione professionale in Stp è stata considerata conferimento, comportandone la tassazione in base agli articoli 9 e 54 del Tuir. Occorre tuttavia rilevare che tali approdi della prassi dell'Amministrazione non risultano affatto convincenti.

Nelle pagine che seguono viene quindi esaminato il trattamento tributario della "trasformazione" da associazione professionale (o da società semplice, svolgente attività di lavoro autonomo) in STP o STA.

Ai fini delle imposte sui redditi, la disciplina delle operazioni di trasformazione è contenuta negli articoli 170 e 171 del TUIR. In particolare, l'articolo 170 si occupa dei casi di trasformazione societaria omogenea, mentre l'articolo 171 disciplina l'istituto della trasformazione eterogenea.

La previsione dell'articolo 170 Tuir, rubricata "Trasformazione della società", stabilisce, 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 sostanza, la previsione normativa statuisce che la trasformazione societaria (di una società soggetta all'Ires in società non soggetta a tale imposta, e viceversa) risulta operazione fiscalmente neutrale dal punto di vista dell'imposizione diretta, a patto che la stessa avvenga tra "società". A tal fine la questione che si pone è se la previsione in argomento possa trovare applicazione anche nel caso di trasformazione di società semplice (o, comunque di associazione professionale) in società commerciale, così come (evidentemente) nell'ipotesi in cui una società commerciale si trasformi in una società semplice.

Al riguardo, si riporta sin da subito che si è dell'avviso che il principio di neutralità fiscale sancito dall'articolo 170 del Tuir riguardi esclusivamente società che (già) svolgono attività commerciali e che mantengono la propria natura "commerciale" anche in seguito all'operazione di trasformazione. Valga per tutti il fatto che il legislatore tributario ha previsto più volte, nel tempo, varie disposizioni volte ad agevolare la trasformazione in società semplice di società commerciali aventi ad oggetto esclusivo o principale la gestione di determinati beni oppure (la trasformazione sempre in società semplice) di società commerciali aventi precise caratteristiche oggettive (le società non operative di cui all'articolo 30 della L.

724/1994)³. Dette modalità di trasformazione hanno sempre comportato l'emersione di materia imponibile, ancorché assoggettata ad imposizione sostitutiva di favore: con la conseguenza che la previsione della rilevanza impositiva di dette trasformazioni non può, evidentemente, conciliarsi con il principio di neutralità fiscale stabilito dall'articolo 170 del Tuir.

Peraltro, si osserva che la stessa disposizione dell'articolo 170, nel prevedere, al primo comma, 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”* richiama chiaramente componenti reddituali che risultano propri del reddito d'impresa, per cui non vi può essere dubbio alcuno che la previsione in argomento risulti rivolta alle società commerciali “titolari” di un reddito d'impresa, con esclusione a priori, quindi, delle società semplici.

Tali conclusioni risultano peraltro avvalorate da una pronuncia abbastanza recente della Corte di Cassazione, la quale, con sentenza n. 30228 del 22/11/2018, ha stabilito che la trasformazione di una società commerciale in società semplice non risulta regolata dalla previsione di neutralità stabilita dell'articolo 170 Tuir (articolo 122 Tuir, all'epoca dei fatti), generandosi, invece, emersione di materia imponibile in conseguenza della fuoriuscita dei beni afferenti la sfera d'impresa. Secondo la Corte di Cassazione, nell'ipotesi di trasformazione di una società commerciale in una società semplice, si realizzerebbe la destinazione a finalità estranee dei beni all'esercizio dell'impresa (fattispecie che risulta imponibile in base all'articolo 86, primo comma, lettera c), e all'articolo 58, comma 3, del Tuir).

Il fatto che la trasformazione di società commerciali in società semplice (e viceversa) non risulti contemplata dalla previsione dell'articolo 170 del Tuir è stato avvalorato anche da taluni documenti di prassi, tra i quali si citano: circolare min. Finanze 15 maggio 1997, n. 137/E, risposta 15.3; nota DRE Emilia Romagna 21/6/1996, n. 28409; nota DRE Piemonte 20/7/2007, n. 46754.

In definitiva, si è dell'avviso, conformemente alla giurisprudenza di legittimità e alla prassi dell'Amministrazione finanziaria, che la previsione dell'articolo 170 Tuir, pur riferendosi alla “trasformazione di società” in termini generali, disciplini in concreto gli effetti fiscali delle sole trasformazioni di società commerciali in altre società commerciali del medesimo tipo giuridico o di tipo giuridico diverso, così da escludervi la trasformazione di società semplice (e, quindi, anche di un'associazione professionale) in società commerciale (e viceversa).

³ Si citano, tra i provvedimenti che, a vario titolo, hanno previsto la possibilità della trasformazione agevolata di società commerciali in società semplici, l'articolo 29 della L. 449/1997, più volte prorogato, l'articolo 1, commi da 111 a 118, della L. 296/2006, l'articolo 1, commi da 115 a 120, della L. 208/2015.

L'articolo 171 del Tuir disciplina, invece, l'istituto della trasformazione eterogenea, in cui si verifica un mutamento della natura del soggetto sottoposto a trasformazione, posto che si realizza una sorta di “passaggio” da una sfera commerciale dell’ente ad una (sfera) non commerciale e viceversa. In particolare, nel comma 1 dell’articolo 171 viene disciplinata la trasformazione eterogenea, effettuata ai sensi dell’art. 2500-septies cod. civ., di una società soggetta ad Ires in ente non commerciale. In tal caso si prevede il realizzo al valore normale dei beni della società in quanto la trasformazione comporta la destinazione dei beni aziendali a finalità estranee all’esercizio dell’impresa. Tutto ciò non si verifica, evidentemente, come risulta stabilito espressamente dalla medesima previsione dell’art. 171, quando gli stessi beni societari confluiscono, per effetto della suddetta trasformazione, nell’eventuale attività d’impresa svolta in via marginale dal soggetto non commerciale (per questi beni risulta indirettamente applicato il regime di neutralità di cui all’art. 170).

Va notato ulteriormente che la previsione in argomento risulta “nominalmente” più circoscritta di quella accolta in ambito civilistico. L’articolo 171, comma 1, contempla infatti la trasformazione eterogenea esclusivamente laddove una società soggetta ad Ires si trasformi in “ente non commerciale”⁴. Parimenti, anche il comma 2 del medesimo articolo 171, disciplinante la trasformazione eterogenea progressiva effettuata ai sensi dell’articolo 2500-octies del cod. civ., viene circoscritto alla trasformazione di un ente non commerciale in società di capitali.

Con la conseguenza che, ad esempio, dal punto di vista fiscale non costituiscono ipotesi di trasformazione eterogenea i casi di trasformazione di società di capitali in società cooperative e viceversa – contemplate invece dagli articoli 2500-septies e 2500-octies – posto che le società cooperative vengono equiparate, ai fini delle imposte sui redditi, alle società di capitali. Non si realizza, in questa ipotesi, evidentemente, alcun “passaggio” ai fini reddituali dei beni da una sfera commerciale a quella non commerciale (o viceversa).

A tal fine va rilevato che anche per la trasformazione eterogenea progressiva disciplinata dal comma 2 viene sancito che l’emersione di materia imponibile (reddituale) si realizza per i soli beni diversi da quelli già destinati dall’ente, prima della trasformazione, all’attività commerciale svolta in via marginale. In sostanza, anche per la trasformazione eterogenea progressiva viene indirettamente mantenuto il

⁴ Va notato che tanto la normativa civilistica, quanto quella fiscale, non contemplano le ipotesi di trasformazione eterogenea da o in società di persone di tipo commerciale. La dottrina ha tuttavia affermato l’ammissibilità, sotto il profilo civilistico, di tali tipologie di trasformazione, pur in assenza di una espressa previsione normativa. Con la conseguenza che anche dal punto di vista tributario dovrebbe derivarne l’applicabilità delle previsioni di cui all’art. 171 Tuir.

regime di neutralità per i beni che già prima della trasformazione in società di capitali venivano utilizzati nell'ambito dell'attività commerciale (marginale) dell'ente.

Va sottolineato che la previsione del comma 2 dell'articolo 171 stabilisce una sorta di “finzione tributaria” per i beni impiegati nell'ambito dell'attività istituzionale dell'ente che confluiscono, per effetto della trasformazione, in una società di capitali. **Tale “immissione” viene qualificata, infatti, “conferimento” esclusivamente (si noti) per questi ultimi beni e non anche per quelli già impiegati nell'eventuale attività commerciale marginale dell'ente. Va quindi rilevato che la configurazione di “conferimento” si ha solamente sul piano tributario (peraltro solo per taluni beni, come si è rilevato) non realizzandosi, evidentemente, sotto il profilo giuridico alcun conferimento societario, atteso che lo stesso ente trasformando non riceve alcuna quota o azione della società risultante dalla trasformazione (chi riceve le quote o azioni risulta, semmai, il socio o associato dell'ente).**

Tutto quanto sopra risulta confermato dalla relazione illustrativa al decreto di riforma Ires (Dlgs 344/2003), la quale riporta che per “*la trasformazione eterogenea, si potranno avere le seguenti situazioni: a) trasformazione da società di capitali ad altro soggetto commerciale (ad esempio, società cooperative); b) trasformazione da società di capitali a soggetto non commerciale (ad esempio, fondazione); c) trasformazione da soggetto non commerciale a società di capitali. In base al disposto dell'articolo 171, nel caso sub a), la trasformazione è attuata in regime di neutralità; nel caso sub b), l'operazione comporta il realizzo al valore normale dei beni della società (salvo che non confluiscono nell'attività di impresa del soggetto non commerciale). Si tratta, in tale ultimo caso, di operazione che comporta l'imponibilità dei maggiori valori dei beni in testa all'ente trasformato non svolgente attività di impresa, maggior valore giustificato dalla destinazione dell'azienda a finalità estranee all'esercizio di impresa. [...] Con riguardo al caso sub c), la nuova disposizione considera espressamente l'operazione alla stregua di un conferimento sul presupposto che il passaggio dei beni dall'ente non commerciale alla società di capitali costituisce, sempre ai fini fiscali, ipotesi di realizzo. Ai beni dell'ente non commerciale immessi nella società va perciò attribuito il valore normale e non il costo storico, con la conseguenza che le relative plusvalenze sono imponibili in base, appunto, al valore normale; questo valore è poi assunto come costo fiscalmente riconosciuto della società.*”

In pratica, da quanto sopra, si ricava che la previsione dell'articolo 171 del Tuir fissa sostanzialmente il principio che, per effetto della trasformazione eterogenea da società commerciale ad un ente che non svolge attività commerciale, si genera materia imponibile per i beni che fuoriescono dall'attività commerciale e che “approdano” in quella non commerciale, mentre, se i beni continuano ad essere

impiegati, nonostante la trasformazione, nell'ambito dell'attività commerciale svolta marginalmente dall'ente, risulta indirettamente mutuato il regime di neutralità stabilito dall'articolo 170 Tuir. Parimenti, nell'ipotesi di trasformazione eterogenea di un ente non commerciale in società di capitali, il regime di neutralità dell'articolo 170 viene indirettamente conservato per i beni già destinati dall'ente, prima della trasformazione, all'attività commerciale esercitata in via marginale, mentre **per gli altri beni si determina la qualificazione tributaria della trasformazione in conferimento**, con la conseguenza che le plusvalenze latenti degli stessi beni si considerano realizzate per l'ente al valore normale (quali redditi diversi, si veda più oltre), così che, per ragioni di simmetria impositiva, in capo alla società risultante dalla trasformazione i beni plusvalenti, avendo scontato l'imposta all'atto della trasformazione (*rectius*, conferimento sotto il profilo fiscale), assumono un valore fiscalmente riconosciuto pari al medesimo valore normale.

Poiché l'articolo 171 fissa sostanzialmente la regola oggettiva sopra riportata, si è dell'avviso che, come affermato da alcuni documenti di prassi, **tale regola possa trovare applicazione indipendentemente dalla qualificazione giuridica dei soggetti coinvolti** (in sostanza, la previsione dell'articolo 171 può trovare applicazione – sulla base dei medesimi presupposti – anche per soggetti diversi da quelli espressamente richiamati). Ad esempio, nella nota della DRE Piemonte n. 46754 del 20/7/2007, già in precedenza citata, si ammette l'applicazione della previsione dell'articolo 171, comma 2, del Tuir anche nell'ipotesi di trasformazione di società semplice in società di capitali. Analogamente, nella risposta ad interpello n. 107/2018, sulla quale si avrà modo di tornare, si ammette l'applicabilità del disposto dell'articolo 171, comma 2, del Tuir anche nell'ipotesi di trasformazione di un'associazione professionale in (Stp) società in accomandita semplice.

In definitiva, costituendo la previsione dell'articolo 171 del Tuir, la “tipizzazione” di un principio di base secondo cui la fuoriuscita dei beni dal circuito dell'impresa collettiva e la confluenza degli stessi in un ente non svolgente attività commerciale determina, parimenti all'immissione dei beni nel circuito commerciale da parte di un ente che non svolge attività commerciale, un evento impositivo (sotto il profilo reddituale), si è dell'avviso che tale principio possa trovare applicazione indipendentemente dalla “natura soggettiva” degli enti coinvolti, così da trovare applicazione anche nel caso di trasformazione di una società di capitali (o di persone⁵) in una società semplice ovvero nel caso di trasformazione di società semplice in società di capitali (o di persone), come anche confermato dai documenti di prassi appena richiamati.

**

⁵ Si veda nota 3.

Constatato che il principio sottostante alla previsione dell'articolo 171 del Tuir può trovare applicazione anche nell'ipotesi di trasformazione di società semplice in società di capitali (e viceversa), vi è tuttavia un aspetto che risulta determinante ai fini della soluzione del caso oggetto del presente studio.

Occorre infatti considerare la **stretta correlazione che vi è tra la previsione dell'articolo 171, comma 2, del Tuir e la disciplina dei redditi diversi**. Va infatti rilevato che l'inserimento nel Tuir dell'articolo 171 è intervenuto per effetto della riforma Ires apportata con il Dlgs. 344/2003, con la quale si è provveduto contestualmente a modificare la disciplina dei redditi diversi di cui all'articolo 67, inserendo la previsione (ora) contenuta nella lettera n) al primo comma, in base alla quale costituiscono redditi diversi *“le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all'articolo 171, comma 2, ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle lettere precedenti”*.

E' evidente lo stretto legame che caratterizza la previsione dell'articolo 171, comma 2, del Tuir con la lettera n) dell'articolo 67 dello stesso Tuir, come messo in luce dalla relazione illustrativa allo stesso Dlgs 344/2003, nella quale viene riportato che *“la qualificazione della trasformazione eterogenea come conferimento ha richiesto, altresì, di ampliare le fattispecie imponibili dell'art. 67 includendovi una nuova lettera n) che contempli le plusvalenze derivanti dall'apporto-conferimento di beni (partecipazioni, immobili, terreni, ecc.) in sede di trasformazione eterogenea; con l'avvertenza, beninteso, che la tassazione potrà avvenire solo ove ricorrano le condizioni previste dalle precedenti lettere dello stesso articolo 67”*. Lo stretto collegamento tra le due previsioni (quella dell'articolo 171, comma 2, e quella dell'articolo 67, lettera n), Tuir) emerge anche dal passaggio successivo della stessa relazione illustrativa in cui viene rilevato che *“ai beni dell'ente non commerciale immessi nella società va perciò attribuito il valore normale e non il costo storico, con la conseguenza che le relative plusvalenze sono imponibili in base, appunto, al valore normale; questo valore è poi assunto come costo fiscalmente riconosciuto della società”*.

In sostanza, l'ingresso, per effetto della trasformazione, dei beni dell'ente non commerciale (così come dei beni della società semplice) – non impiegati nell'eventuale attività commerciale svolta in via marginale - nel regime d'impresa viene qualificata dal punto di vista tributario per l'ente trasformando, come già rilevato, come “conferimento”. Va osservato che non viene prevista – posta la tassazione in capo all'ente - alcuna ipotesi di tassazione per i “partecipanti” dell'ente non commerciale (o per i soci della società semplice), i quali risultano i reali “destinatari” delle quote o azioni attribuite dalla società risultante dalla trasformazione. Occorre inoltre evidenziare che la tassazione come reddito diverso

per l'ente avviene “*ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle precedenti lettere*” dell'articolo 67 del Tuir. In sostanza, la tassazione risulta limitata ai “capital gain” dei soli beni o delle sole attività che rientrano nelle fattispecie impositive previste dal citato articolo 67. Ne consegue che se, ad esempio, per effetto della trasformazione vengono “trasferiti” fabbricati posseduti da oltre cinque anni (fattispecie non costituente reddito diverso né, peraltro, altra fattispecie impositiva, al di fuori della disciplina dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo), l'operazione non comporterà in capo all'ente l'emersione di alcuna plusvalenza tassabile.

Va invece osservato che i beni dell'ente non commerciale immessi nella società, per i quali il loro “trasferimento” costituisce fattispecie imponibile in base all'articolo 67, comma 1, lettera n), del Tuir, vengono acquisiti (valorizzati) in base al valore normale, per effetto della regola generale stabilita dall'articolo 9, comma 2, secondo periodo, dello stesso Tuir, secondo la quale “in caso di conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore dei beni e dei crediti conferiti”. Ma va altresì considerato –come già rilevato - che detto valore normale costituisce costo fiscalmente riconosciuto per la società risultante dalla trasformazione.

Occorre però dare rilevanza – come si è già riportato - allo stretto connubio che si realizza tra la previsione dell'articolo 171, comma 2, del Tuir e quella dell'articolo 67, primo comma, lettera n). Infatti, **la tassazione del “conferimento” (che, lo si ribadisce, è una “qualificazione tributaria” della trasformazione eterogenea progressiva realizzatesi sul piano giuridico, peraltro per i soli beni che, anteriormente alla trasformazione, non venivano impiegati nel “circuito commerciale” - ovviamente marginale - dell'ente/società semplice) si configura solamente se ricorrono le condizioni previste per la realizzazione di un reddito diverso ai sensi del predetto articolo 67. In sostanza, la qualificazione tributaria della trasformazione eterogenea progressiva come “conferimento” determina l'insorgere della tassazione dello stesso “conferimento” soltanto se si realizzano le condizioni di tassabilità come reddito diverso, come chiaramente dispone la relazione illustrativa del Dlgs 344/2003.** Tant'è che, come già rilevato, se, per effetto della trasformazione, vengono “trasferiti” fabbricati posseduti da oltre cinque anni (fattispecie non costituente reddito diverso), tale “trasferimento” non assume alcuna rilevanza fiscale ai fini della trasformazione eterogenea.

In definitiva, deve assolutamente essere valorizzata l'“intima connessione” tra le due disposizioni: quella dell'articolo 171, comma 2 e quella dell'articolo 67, primo comma, lettera n), del Tuir. Se la prima disposizione qualifica come “conferimento” la trasformazione eterogenea progressiva per i (soli) beni che transitano da una sfera non commerciale a quella commerciale, la seconda (quella dell'articolo 67) provvede ulteriormente a qualificare redditualmente tale

conferimento come “reddito diverso” per l’ente non commerciale. Qualora, quindi, non si determini l’insorgenza di un reddito diverso, non si realizza, come conseguenza, alcun presupposto di imposizione.

Si noti, ulteriormente, che qualora si verifichi l’insorgenza di un reddito diverso, il valore normale dei beni “conferiti” risulta un elemento rilevante per quantificare il quantum dello stesso reddito diverso. In altri termini, la regola generale di cui all’articolo 9, comma 2, secondo periodo, del Tuir, in base alla quale in caso di conferimento in società si considera corrispettivo conseguito il valore dei beni e dei crediti conferiti, rileva allorché la trasformazione eterogenea progressiva venga considerata “conferimento” rilevante redditualmente. E ciò si determina, come visto, soltanto quando si verificano “le condizioni previste *dalle precedenti lettere dello stesso articolo 67*”. Ove ciò non si realizzi, non si ha “conferimento” rilevante redditualmente e, quindi, nemmeno la quantificazione dello stesso al valore normale.

Così, è certamente corretto stabilire che nell’ipotesi di trasformazione di società semplice in società commerciale l’ingresso dei beni nel regime d’impresa costituisce presupposto impositivo (in capo al “conferente”) come reddito diverso per quei beni per i quali il “trasferimento” comporti il realizzo di plusvalenze ai sensi dell’articolo 67 del Tuir, come correttamente rilevato dalla nota 46754/2007 della DRE Piemonte. Che è sostanzialmente il ribadire che la qualificazione tributaria del “conferimento” è tale solo se determina l’insorgenza di un reddito diverso. Altrimenti, non si realizza alcun presupposto di imposizione e la trasformazione eterogenea progressiva non può essere qualificata sotto il profilo tributario come conferimento.

Tale aspetto risulta particolarmente rilevante, lo si ripete ancora una volta. A tal fine, occorre rilevare che, in base all’articolo 67, primo comma, del Tuir, le fattispecie impositive individuate come redditi diversi dallo stesso articolo di legge, non possono essere considerate tali se sono conseguite nell’esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali. In tali ipotesi le fattispecie impositive individuate dall’articolo 67 del Tuir assumono (eventualmente) rilevanza con le regole impositive che presiedono i redditi derivanti da tali attività (d’impresa e di lavoro autonomo).

Quest’ultimo risulta l’aspetto determinante per la soluzione della problematica in argomento. Come appena riportato, le regole dei redditi diversi non possono essere applicate laddove le fattispecie impositive individuate dall’articolo 67 Tuir vengono conseguite nell’esercizio di un’arte o di una professione. Perché, in tal caso, occorre applicare le regole impositive proprie dell’articolo 54 del Tuir (determinazione del reddito di lavoro autonomo). In sostanza, qualora la trasformazione eterogenea progressiva di cui all’articolo 171, comma 2, del Tuir riguardi una società semplice, un’associazione professionale o, comunque, un ente, il cui reddito viene determinato con le regole stabilite dall’articolo 54 del Tuir, non si

possono applicare in alcun modo, per eventuali proventi “figurativi e non” derivanti dalla succitata trasformazione, le disposizioni stabilite dall’articolo 67 del TUIR - posta la regola generale secondo cui i redditi diversi sono tali “se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell’esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali” - ma soltanto le regole dell’articolo 54 TUIR.

Così, se non vi è l’insorgenza di un reddito diverso – vista la più volte rappresentata “intima connessione” tra articolo 171, comma 2, e articolo 67, lettera n), del Tuir – non si potrà senz’altro generare la qualificazione tributaria della trasformazione eterogenea progressiva come “conferimento” per effetto di quanto dispone l’articolo 171, comma 2, del Tuir. Perché, lo si ribadisce ancora una volta, **la trasformazione viene qualificata redditualmente come conferimento soltanto se si realizzano i presupposti di tassazione previsti dalla lettera n) dell’articolo 67 del Tuir.**

Con la conseguenza che eventuali presupposti impositivi derivanti dalla trasformazione dell’associazione professionale in Stp o Sta non potranno che rilevare se contemplati dalle disposizioni di cui all’articolo 54 del Tuir.

Occorre quindi preliminarmente considerare il disposto dell’articolo 54, comma 1, del Tuir, che, come regola generale, statuisce che il reddito di lavoro autonomo è costituito dalla differenza tra “*l’ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d’imposta*” e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell’esercizio dell’arte o della professione. Evidentemente, la “trasformazione” dell’associazione professionale in Stp o Sta non determina alcun compenso in denaro o in natura percepito (in relazione all’ordinario svolgimento dell’attività professionale: è questo il significato da attribuire alla previsione relativa ai “compensi...percepiti”), così che va senz’altro esclusa l’applicazione della previsione del comma 1 dell’articolo 54.

Possono “potenzialmente” assumere rilevanza, invece, ai sensi del comma 1-bis dell’articolo 54, le plusvalenze dei beni strumentali, le quali rilevano, oltre se realizzate a titolo oneroso, anche in relazione ai beni “*destinati ... a finalità estranee all’arte o professione*” (lettera c) del comma 1-bis dell’articolo 54).

Si osserva, invece, che secondo la risposta n. 107 all’interpello del 12 dicembre 2018, l’Agenzia delle Entrate considera rilevanti, proprio in base all’articolo 54, comma 1-bis, del Tuir, le plusvalenze dei beni strumentali derivanti dalla trasformazione di un’associazione professionale in società tra professionisti Sas, reputandole “*realizzate mediante cessione a titolo oneroso*” (quindi in base alla lettera a) – e non della lettera c) - del comma 1-bis dell’articolo 54). Questo perché l’Agenzia considera applicabile alla suddetta trasformazione il disposto dell’articolo 171, comma 2, Tuir, e quindi la “configurazione tributaria” della trasformazione come conferimento. Tuttavia, si è già

più volte sottolineato che tale configurazione non si può realizzare quando non sussistono i presupposti per la determinazione di un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67 del Tuir. E, ad ogni modo, si tratta di una “finzione”, di una qualificazione tributaria della trasformazione eterogenea progressiva, per la quale non si realizza alcun trasferimento a titolo oneroso: l'associazione professionale (o, comunque, la società semplice) non riceve, infatti, in cambio quote o azioni societarie (che vengono “ricevute”, semmai, come si è già rilevato, dai soci, peraltro nella medesima misura in cui partecipavano alla ripartizione degli utili nell'associazione professionale). Così che per i beni dell'associazione professionale che vengono immessi nella Stp o Sta risultante dalla trasformazione non si determina alcun trasferimento a titolo oneroso, rilevante nella determinazione del reddito di lavoro autonomo, ai sensi dell'articolo 54, comma 1-bis, lettera a), del Tuir.

L'unico presupposto impositivo che potrebbe tendenzialmente essere applicato risulta quello secondo cui concorrono alla determinazione del reddito di lavoro autonomo le plusvalenze dei beni strumentali, se i predetti beni vengono destinati a finalità estranee all'arte o professione (articolo 54, comma 1-bis, lettera c). Peraltro, tale presupposto impositivo si realizzerebbe anche ai fini dell'Iva, per effetto di quanto dispone l'articolo 2, comma 2, n. 5), del Dpr 633/1972 (che considera “cessione di beni” la destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'arte o della professione”). Occorre tuttavia notare che nella trasformazione di un'associazione professionale (o società semplice) in Stp o Sta non si ravvisa alcuna destinazione a finalità estranee dei beni strumentali impiegati per l'esercizio dell'attività professionale. E' soltanto la configurazione giuridica dell'ente che muta, non l'attività svolta. Configurazione giuridica che determina sì il mutamento del regime di imposizione (dalla determinazione del reddito di lavoro autonomo si passa alla determinazione del reddito d'impresa) ma non il mutamento – lo si ripete – dell'attività svolta. Per cui si è dell'opinione che nel caso di specie non si realizzi alcun presupposto impositivo (nemmeno ai fini Iva) per i beni che, per effetto della trasformazione, fanno ingresso nel circuito commerciale della società (la Stp o Sta), in quanto, non variando l'attività svolta per effetto della trasformazione, non si verifica in alcun modo un'ipotesi di destinazione a finalità estranee dei predetti beni⁶.

Parimenti, con riferimento alle altre fattispecie impositive derivanti dalla previsione dell'articolo 54 del Tuir, si ritiene che non possa assumere rilevanza, ai fini della trasformazione dell'associazione professionale in Stp o Sta, nemmeno il trasferimento a quest'ultima della “clientela” e del marchio. Infatti, in base alla previsione del

⁶ Ad ogni modo – pur non condividendo tale impostazione – si evidenzia che l'eventuale destinazione dei beni a “finalità estranee” rileverebbe per l'Associazione, a mente dell'articolo 54 Tuir, al valore normale, valore normale che verrebbe assunto come costo fiscalmente riconosciuto dalla società.

comma 1-quater dell'articolo 54, concorrono a formare il reddito anche “*i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale*”. Tra gli elementi “immateriali” rilevanti redditualmente rientrano senz'altro quelli legati al “nome” o al “marchio” dello studio professionale. Tuttavia, come rilevato anche dalla risoluzione n. 177/E/2009 dell'Agenzia delle Entrate, tali elementi risultano rilevanti nella determinazione del reddito di lavoro autonomo soltanto se vi è la corresponsione di un compenso o di un corrispettivo. Questo proprio perché la norma fa espresso riferimento ad un “corrispettivo”. Sicché, l'assenza di un corrispettivo nell'apporto della clientela e nel trasferimento di un qualunque elemento immateriale determina l'irrilevanza reddituale anche di tali fattispecie.

In sostanza, la mancanza di un rapporto sinallagmatico per la “veicolazione” nella società risultante dalla trasformazione dei beni strumentali, della clientela e di ogni altro elemento immateriale, come, ad esempio il marchio riferito allo studio professionale, impedisce di individuare dei presupposti di tassazione rilevanti in base all'articolo 54 del Tuir.

Lo si ribadisce ulteriormente: nella fattispecie non si realizza sul piano giuridico alcun conferimento societario. Non vi è, in sostanza, il conferimento di beni, crediti, attività, per i quali si riceve in cambio porzioni del capitale della società conferitaria sotto forma di quote, azioni. Nella trasformazione eterogenea progressiva non c'è alcun sinallagma. Il conferimento, lo si ribadisce per l'ennesima volta, è una “finzione”, una “qualificazione esclusivamente tributaria” della trasformazione eterogenea progressiva laddove si realizzano i presupposti di imposizione come reddito diverso. Mancando tale presupposti, non si è in alcun modo in presenza di un “conferimento”.

Ed è proprio questo l'errore di fondo commesso, a ben vedere, dall'Agenzia delle Entrate nella risposta all'interpello n. 107/2018, la quale considera “conferimento” ciò che non è tale, “valorizzandolo” sotto il profilo quantitativo-reddituale con le regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo di cui all'articolo 54 del Tuir. Invece, la qualificazione come “conferimento” della trasformazione eterogenea progressiva rileva soltanto se si determina la realizzazione di un reddito diverso, secondo le regole dell'articolo 67 del Tuir. Se tali presupposti non si verificano, occorre necessariamente applicare, per verificare l'eventuale “tassabilità” della trasformazione dell'associazione professionale in società commerciale, le sole regole impositive contenute nell'articolo 54 del Tuir.

Partendo quindi dal presupposto che non si può applicare la regola in base alla quale la trasformazione eterogenea progressiva si considera “conferimento” (peraltro solo per i beni che non venivano impiegati in un'attività commerciale prima della

“confluenza” nella società commerciale), si constata che nell’ipotesi della trasformazione di un’associazione professionale in Stp o Sta non si realizza alcun trasferimento a titolo oneroso per i beni strumentali che confluiscono nella società commerciale, né, men che meno, si possono applicare le regole generali dell’articolo 9, comma 2, secondo periodo, del Tuir per i conferimenti dei beni diversi dai beni strumentali e dei crediti come, invece, affermato dall’Agenzia delle Entrate. La previsione dell’articolo 9, comma 2, secondo periodo, in base alla quale *“in caso di conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti”* vale soltanto per la determinazione del *quantum*, il quale deve essere poi essere “canalizzato” nella determinazione delle varie categorie reddituali. Tale *quantum* rileva per i conferimenti certamente ai fini della rilevanza dei redditi diversi, come prima si è rappresentato, ma non nella determinazione del reddito di lavoro autonomo di cui all’articolo 54 del Tuir.

Così che nessun valore normale, in base alla previsione dell’articolo 9, comma 2, secondo periodo, del Tuir, relativa ai conferimenti, potrà essere assunto per la valorizzazione dei crediti e dei beni diversi da quelli strumentali che confluiscono nella società risultante dalla trasformazione, proprio perché l’articolo 54 del Tuir non prevede una siffatta ipotesi come presupposto di imposizione. Ma, nemmeno, potrà essere preso in considerazione il valore normale dei beni strumentali immessi nella società commerciale (la Stp o Sta), in base alla previsione dell’articolo 54 del Tuir, perché, in conseguenza della trasformazione eterogenea progressiva, non si realizza alcun trasferimento a titolo oneroso degli stessi né, come è stato riportato, alcuna ipotesi di destinazione a finalità estranee di tali beni strumentali.

In conclusione, non si ravvisa alcuna ipotesi di tassabilità in base alla previsione dell’articolo 54 del Tuir (né di altra norma impositiva) nel caso di trasformazione di un’associazione professionale in STP o STA. In sostanza, si realizza anche nell’ipotesi della “trasformazione” degli studi professionali in STP o STA il medesimo regime di neutralità stabilito dall’articolo 170 del Tuir (e indirettamente dall’articolo 171) nel caso in cui i beni, i crediti, le attività in genere permangono, anche dopo la trasformazione, nella sfera commerciale dell’impresa. E’ evidente che tale principio deve risultare applicabile anche nel caso in cui i medesimi beni, crediti, attività permangono nel contesto di un’attività derivante dall’esercizio di arti e professioni, pur mutando, anche per effetto dell’evoluzione normativa, il modello associativo/societario con il quale viene svolta la medesima attività. Poiché, infatti, nel caso di trasformazione di un’associazione professionale o, comunque, di una società semplice svolgente un’attività professionale, in Stp o Sta non si configura alcuna ipotesi di realizzo o di destinazione dei beni e delle attività ad una finalità diversa da quella economica svolta, è chiaro che non si determina alcuna manifestazione di

capacità contributiva e, quindi, alcun presupposto impositivo. Con la conseguenza che già il diritto positivo, pur in mancanza di una espressa previsione normativa (che, comunque, sarebbe auspicabile per dirimere ogni dubbio), garantisce, come d'altronde per determinate situazioni relative a talune trasformazioni eterogenee in precedenza individuate, la neutralità reddituale (e la non rilevanza sul “piano Iva”) della trasformazione di un’associazione professionale – o, comunque, di una società semplice svolgente attività professionale – in una Stp o in una Sta.

Posto quanto sopra, occorre tuttavia considerare che la trasformazione tra un soggetto giuridico – l’associazione professionale – che applica le regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo (articolo 54 del Tuir), per il quale, ai fini della determinazione dell’imponibile, vige, come principio generale, il criterio cosiddetto “di cassa”, e un soggetto giuridico – la Stp o Sta – che invece determina l’imponibile reddituale con le regole del reddito d’impresa, per il quale vige il principio generale di “competenza”, comporta l’esigenza di effettuare degli approfondimenti in merito al trattamento fiscale delle componenti reddituali positive e negative che transitano tra i due diversi regimi di determinazione del reddito. Tale esigenza è stata sottolineata anche dalla risposta all’interpello n. 107/2018 più volte richiamata in precedenza.

Infatti, nel passaggio tra il regime di determinazione del reddito per “cassa” a quello per “competenza”, occorre evitare salti o duplicazioni di imposizione: i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito in base alle regole del regime di provenienza non devono assumere rilevanza nella determinazione del reddito dei periodi d’imposta successivi e viceversa.

In tale contesto, si può senz’altro fare riferimento, come riportato anche dalla risposta all’interpello n. 107/2018, alla disciplina introdotta nell’ordinamento in occasione dell’entrata in vigore del nuovo regime “improntato alla cassa” di cui all’articolo 66 del Tuir (introdotto dalla Legge di Bilancio 2017, n. 232 dell’11/12/2016). L’articolo 1, comma 19, della Legge di Bilancio 2017 ha stabilito che: *“Al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, nel caso di passaggio da un periodo d’imposta soggetto alla determinazione del reddito delle imprese minori [improntato alla cassa, n.d.a.] ai sensi dell’articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a un periodo d’imposta*

soggetto a regime ordinario [che segue il principio di competenza, n.d.a.], e viceversa, i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.”

A supporto operativo di tale disposizione è intervenuta la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 11/E del 13 aprile 2017 - richiamata anche dalla risposta all’interpello n. 107/2018 - che ha illustrato, attraverso delle esemplificazioni, le conseguenze impositive derivanti dal “passaggio” tra i due regimi. Tale documento di prassi ha correttamente rappresentato che nell’ipotesi in cui un componente reddituale – per il quale risulti mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime – abbia già concorso alla determinazione del reddito per effetto delle regole previste dal regime di “provenienza”, non dovrà – evidentemente - concorrere alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, a prescindere dai presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di “destinazione”. Viceversa, i componenti reddituali – per i quali sia mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime – che non abbiano concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di “provenienza”, concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi ancorché non si verificheranno i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di “destinazione”.