

Università Commerciale “Luigi Bocconi” – Milano
Master in Diritto Tributario dell’Impresa

**LA SOCIETÀ SEMPLICE NEL PASSAGGIO
GENERAZIONALE DEL PATRIMONIO
MOBILIARE E IMMOBILIARE: PROFILI
FISCALI**

Relatore: Chiar.mo Prof. Angelo Contrino

Tesi di:

Dott. Gabriele Vitali

Anno Accademico 2019-2020

INDICE

CAPITOLO I - LA PIANIFICAZIONE E PROTEZIONE DEL PATRIMONIO NEL PASSAGGIO GENERAZIONALE

1. Un inquadramento generale nel contesto italiano..... pag. 5
2. La pianificazione del passaggio generazionale..... pag. 8

CAPITOLO II - LA SOCIETÀ SEMPLICE NEL PASSAGGIO GENERAZIONALE DEL PATRIMONIO: PROFILI FISCALI

1. Caratteri generali della società semplice..... pag. 13
2. La costituzione della società semplice..... pag. 17
3. Aspetti fiscali dei conferimenti nella società semplice..... pag. 18
4. La tassazione della società semplice: il regime di trasparenza fiscale..... pag. 22
5. La tassazione degli strumenti finanziari e partecipativi..... pag. 24
6. Obblighi strumentali della società semplice..... pag. 26
7. Il trasferimento delle quote di partecipazione ed il passaggio generazionale del patrimonio..... pag. 26
8. L'usufrutto delle quote sociali..... pag. 32
9. Società semplice e abuso del diritto: una questione aperta..... pag. 33

Bibliografia..... pag. 37

CAPITOLO I

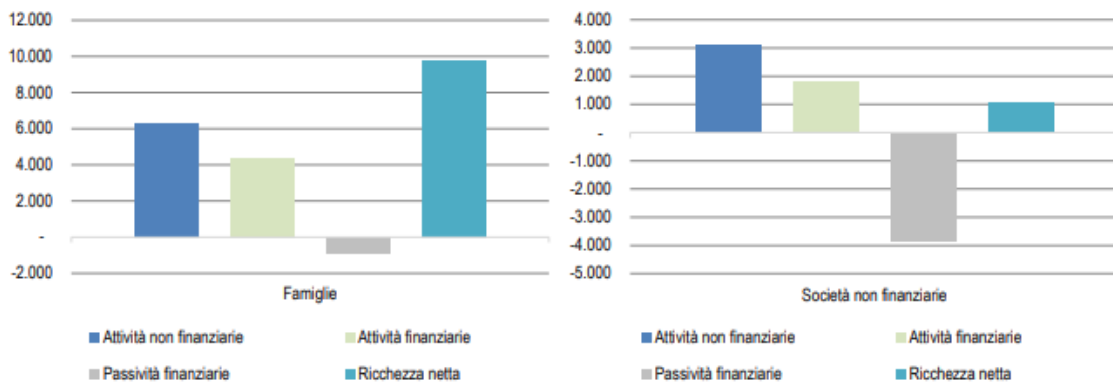
LA PIANIFICAZIONE E PROTEZIONE DEL PATRIMONIO NEL PASSAGGIO GENERAZIONALE

Sommario: 1. Un inquadramento generale nel contesto italiano – 2. La pianificazione del passaggio generazionale

1. Un inquadramento generale nel contesto italiano

I quotidiani economici argomentano, ma anche fonti ufficiali quali Istat e Banca d'Italia informano, con sempre maggiore frequenza, sulla ricchezza finanziaria e l'entità del patrimonio immobiliare di cui dispongono le famiglie residenti in Italia.

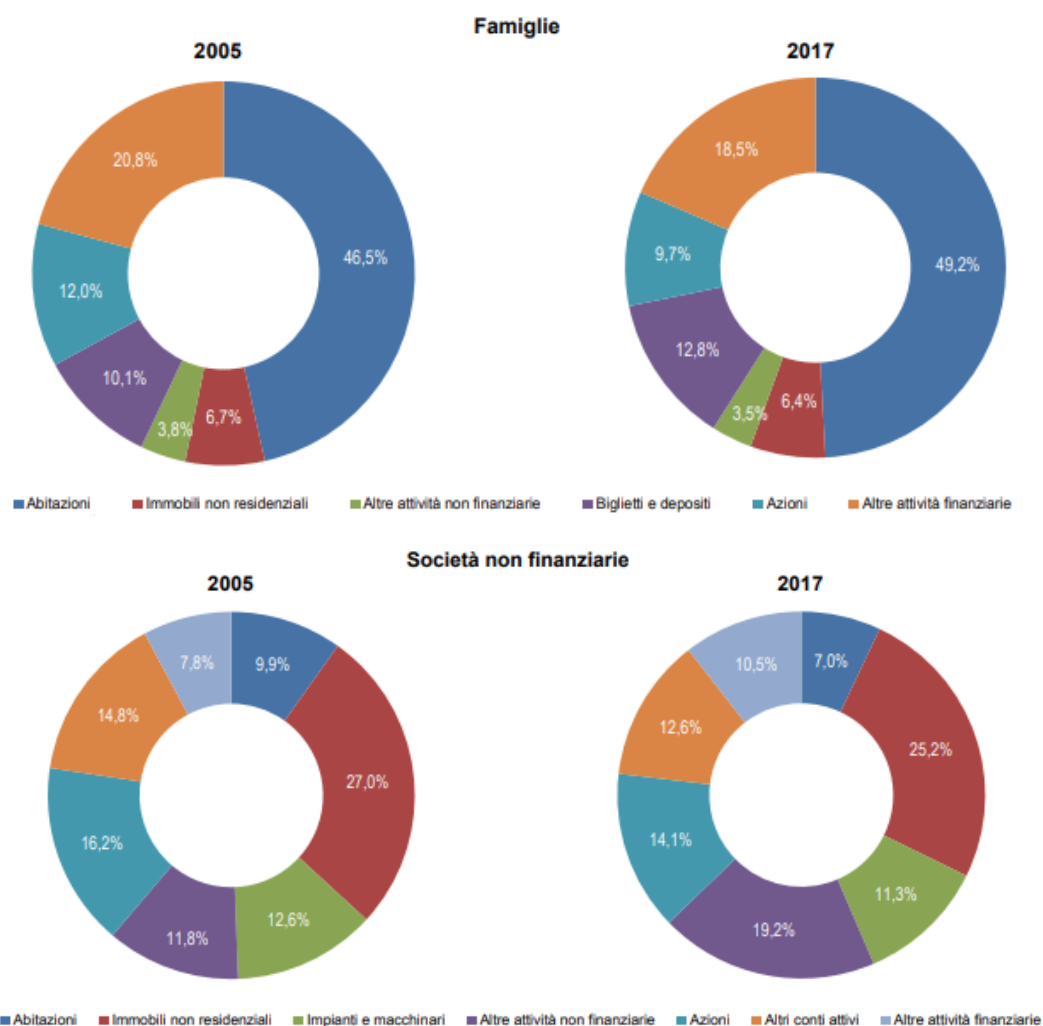
Figura 1. Ricchezza delle famiglie e società non finanziarie (miliardi di euro; 2017)



Fonte: Istat e Banca d'Italia, *La ricchezza delle famiglie e delle società non finanziarie italiane*, 9 maggio 2019

Come dimostra il report di cui alla successiva Figura 2 si tratta di uno stock, al netto delle passività finanziarie che rappresentano circa il 10%, in continua crescita nel quale il patrimonio immobiliare, costituito da abitazioni ed immobili non residenziali, rappresenta una parte superiore alla metà del totale.

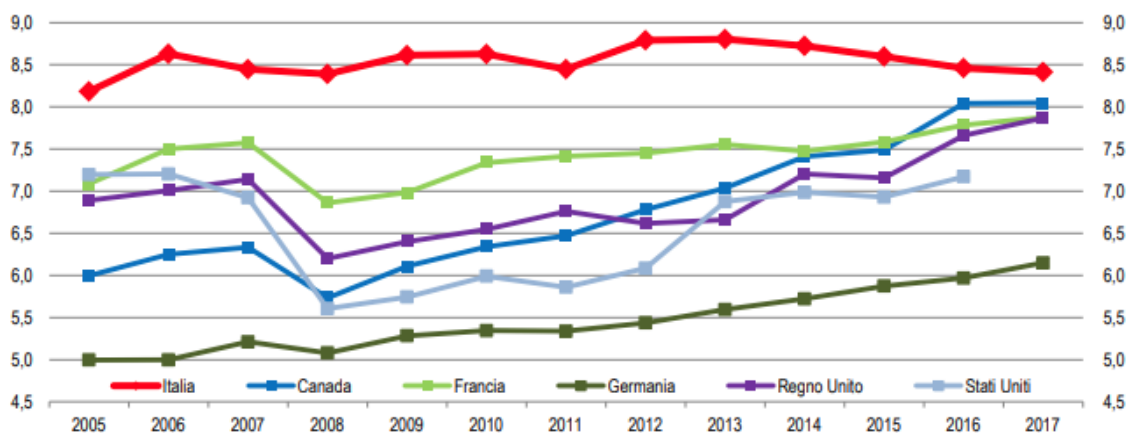
Figura 2. Attività delle famiglie e delle società non finanziarie (composizioni percentuali: 2005 e 2017)



Fonte: Istat e Banca d'Italia, *La ricchezza delle famiglie e delle società non finanziarie italiane*, 9 maggio 2019

La pubblicazione del 9 maggio 2019 di Istat e Banca d'Italia riferisce che la ricchezza delle famiglie italiane al 31.12.2017 risultava pari ad 8 volte il loro reddito disponibile e che in un confronto internazionali, secondo i dati dell'OCSE, questo rapporto risultava essere il più alto.

Figura 3. Ricchezza netta delle famiglie nel confronto internazionale (in rapporto al reddito lordo disponibile delle famiglie; 2005-2017)

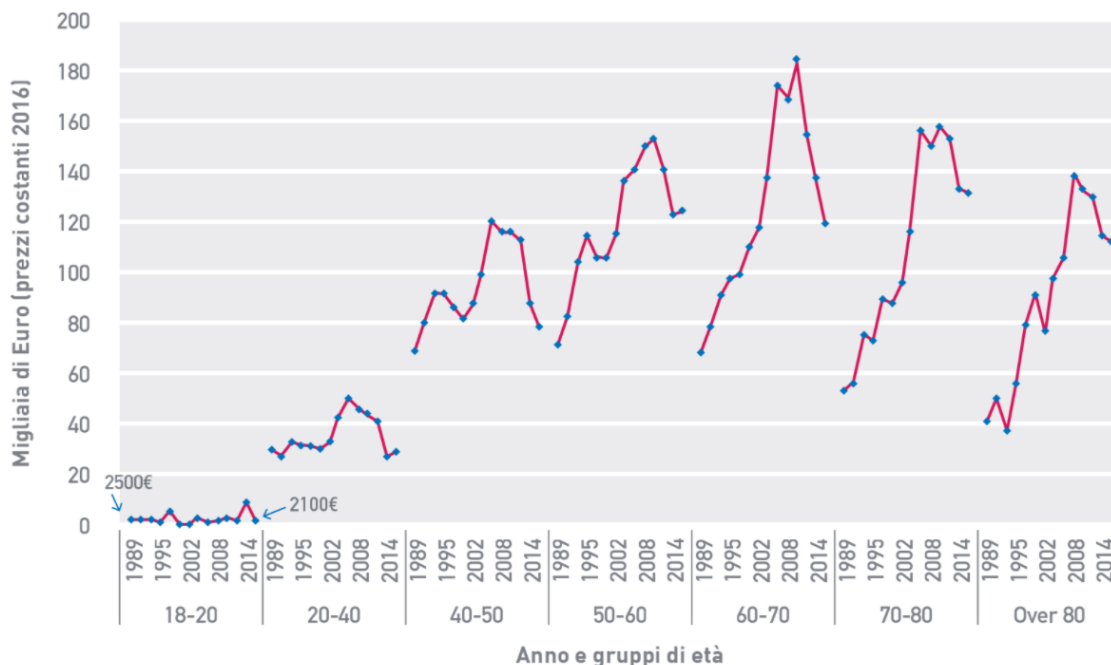


Fonte: Istat e Banca d'Italia per l'Italia; OCSE per gli altri Paesi.

In sostanza gli italiani sono un popolo di ricchi.

Disaggregando i dati di cui sopra e consultando le statistiche pubblicate dalla Banca d'Italia, si nota che la ricchezza, così come il reddito disponibile, si concentrano in mano a soggetti con età compresa tra i 60 ed i 70 anni.

Figura 4. Ricchezza netta media personale per gruppi di età



Fonte: Elaborazioni sui dati dell'indagine dei bilanci delle Famiglie, Banca d'Italia

La consultazione dei dati sopra esposti induce a pensare che le famiglie residenti in Italia, oltre al problema della elevata tassazione del loro reddito disponibile che, nel suo ammontare netto, risulta essere più basso rispetto ad altri paesi europei, devono affrontare un argomento, non meno importante, rappresentato dal passaggio generazionale e successorio della loro ricchezza e del carico fiscale che tale passaggio comporta, oltreché quello della sua protezione; tutto ciò, ovviamente, nell'ambito della legittimità e nel rispetto delle leggi vigenti che regolamentano la materia.

2. La pianificazione del passaggio generazionale

La pianificazione del passaggio generazionale e successorio consiste nel delineare, in un dato momento, la titolarità futura di una consistenza patrimoniale nel rispetto dei diritti dei soggetti coinvolti che sia compatibile con le norme inderogabili del diritto successorio italiano.¹

Quando si parla di passaggio generazionale ci si riferisce per lo più al cambio di testimone nell'azienda. Si tratta di un tema delicato, socialmente oltre che individualmente, trattandosi del pendio scivoloso sul quale precipitano la gran parte delle imprese italiane e che coinvolge anche dinamiche di tipo relazionale e familiare.

Teniamo presente che, se si qualificano come familiari non solo le imprese individuali ma anche quelle collettive di cui la famiglia detiene il controllo, la loro percentuale sul totale della realtà nazionale è del 92%; di queste solo il 16% arriva alla seconda generazione e solo il 4% la supera e con risultati economici discendenti in entrambi i casi. Molto spesso la vicenda si chiude con un fallimento che trae origine dalla confusione tra la sfera emotiva e quella imprenditoriale che non può essere ascritta all'inesperienza dei successori ma alla responsabilità del capo famiglia che non ha affrontato nel modo giusto ed al tempo debito il nodo del passaggio generazionale che avrebbe anche permesso leciti vantaggi fiscali.

Non esiste una soluzione uguale per tutti, le casistiche possono essere diverse: uno solo dei figli è coinvolto effettivamente nella gestione aziendale; i figli sono in conflitto tra loro oppure hanno visioni diverse ovvero nessuno dei discendenti ha interesse a subentrare nell'azienda. In definitiva pianificare il passaggio generazionale significa

¹ G.A. OBEREGELSBACHER, *Come gestire il passaggio generazionale*, Milano, 2017

studiare la composizione della famiglia e quella del suo patrimonio per organizzarne la gestione e la titolarità futura ottimizzando il carico fiscale che questo comporta.

I diritti successori sono uno dei temi di maggiore conflittualità giudiziaria nel diritto civile e certamente anche uno dei più dolorosi dal punto di vista dei rapporti personali tra i “parenti”.

Diversi sono gli strumenti a disposizione per ottimizzare la pianificazione successoria. Accanto al testamento, al trust ed alle donazioni da tempo si stanno facendo strada strumenti che fino ad ora sono stati poco praticati, quali le donazioni disposte, a certe condizioni, con la possibilità per colui che ha donato di rientrare in possesso del bene o di disporne, il contratto di convivenza, il contratto di assistenza materiale, o il vincolo di destinazione per favorire al massimo grado i soggetti che l’interessato giudica meritevoli, clausole societarie che prevengano problemi successori e al tempo stesso garantiscano il buon funzionamento delle società.

La costituzione di una società semplice quale “contenitore” presenta dei pregi di eccezionale rilevanza che la rendono un veicolo di gran lunga preferibile ad altri strumenti a servizio della pianificazione patrimoniale.

La scelta di uno strumento giuridico con cui gestire il passaggio generazionale è strettamente legata alle caratteristiche della famiglia presa in considerazione, vale a dire dalla dimensione e qualificazione del suo patrimonio, dal tipo di beni che lo compongono, dal numero di familiari e dalle dinamiche tra loro esistenti, infine dalle esigenze specifiche e dalle finalità perseguite.

La società semplice è uno strumento che assicura unitarietà nella detenzione, gestione e trasmissione del patrimonio, consentendo, al contempo, limitati adempimenti e soluzioni di governance del patrimonio, qualunque sia la sua composizione, particolarmente flessibili.

L’attività di pianificazione del passaggio generazionale e successorio può essere orientata anche verso la protezione del patrimonio coinvolto.

Il tema della "protezione" del patrimonio non va confuso con quello della sua "distrazione" dalle ragioni dei creditori, soprattutto quando determinate operazioni vengono poste in essere in prossimità dell'avvio di azioni mirate al recupero coattivo del credito, perché, in questi casi, si correrebbe il rischio che il rimedio risulti peggiore del danno che si vuole evitare, esponendo il titolare a conseguenze più gravi della perdita del

patrimonio, quali, ad esempio, il reato della distrazione fraudolenta dello stesso, senza contare che il patrimonio verrebbe perso comunque.

Proteggere il patrimonio significa, innanzitutto, porlo a riparo dai possibili rischi e/o pretese di titolarità da parte di soggetti terzi che possono comportarne una perdita, diretta o indiretta, della sua consistenza non dipendente da agenti e/o fatti esterni quali quelli di mercato.

I rischi che possono arrecare pregiudizio al patrimonio personale e familiare di un determinato soggetto sono di varia natura, ad esempio possono essere inerenti alla sfera personale del soggetto, quali la salute, la disabilità o la morte; può trattarsi di rischi familiari, e quindi il divorzio, una successione, il compimento di atti pregiudizievoli da parte di un familiare che abbia ripercussioni sul patrimonio dell'intera famiglia; ancora, i rischi possono riguardare la sfera professionale o imprenditoriale del soggetto, ci riferiamo al fallimento o alla responsabilità civile e professionale.

Non vanno, poi, dimenticati i rischi economici, quali ad esempio l'inflazione e l'eccessiva fiscalità.

Per individuare le fonti di rischio occorre analizzare la situazione personale del soggetto interessato dal punto di vista familiare secondo l'entità e la composizione del suo patrimonio. Età, stato civile, composizione del nucleo familiare, stato di salute, professione, attività economica esercitata e lo stato economico-finanziario della stessa sono informazioni indispensabili ai fini dell'analisi soggettiva.

Il patrimonio familiare può essere composto da:

- beni immateriali, quali marchi, brevetti industriali, know-how, opere dell'ingegno, ecc...; nonostante tipicamente questi beni vengano inseriti all'interno di una struttura societaria ed utilizzati e sfruttati a fini commerciali ed imprenditoriali non è da escludere, anche se l'ipotesi risulta piuttosto rara, che vengano detenuti direttamente dall'ideatore persona fisica;
- beni immobili, tipicamente fabbricati e terreni; il bene per eccellenza presente nel patrimonio delle famiglie è la casa, destinata ad abitazione principale. Nel patrimonio potrebbero essere presenti anche ulteriori immobili, le seconde case, le quali potrebbero essere produttive di reddito, qualora siano concesse in locazione a terzi, o meno. Non sono da escludersi poi terreni e immobili di natura

commerciale, anch'essi produttivi o meno di redditi in funzione dell'utilizzo che ne viene fatto;

- beni mobili; all'interno di questa categoria rientra un insieme piuttosto ampio di beni ma quelli che, probabilmente, la famiglia ha l'interesse a tutelare e proteggere possono essere individuati nei cosiddetti beni di lusso, quali gioielli, auto d'epoca e/o sportive, oggetti preziosi, opere d'arte, ecc...;
- aziende o partecipazioni societarie, si fa riferimento alla detenzione di un'azienda, o ramo d'azienda, in forma societaria, qualunque essa sia, o in veste di impresa individuale;
- la ricchezza finanziaria, la quale può essere impiegata in conti correnti, titoli di Stato, obbligazioni, azioni, strumenti di risparmio gestito quali fondi comuni mobiliari ed immobiliari, e polizze assicurative.

Gli strumenti che permettono di perseguire l'obiettivo della pianificazione del passaggio generazionale e successorio, nonché quello della protezione del patrimonio interessato, utilizzabili in modo alternativo, singolarmente o combinati tra loro, secondo una elencazione non esaustiva, possono essere:

- l'intestazione fiduciaria;
- il fondo patrimoniale;
- le polizze assicurative;
- i patti di famiglia;
- le fondazioni di famiglia;
- gli atti di destinazione ex art. 2645-ter C.C.;
- il trust;
- la società semplice.

Nel corso del presente lavoro rivolgerò la mia attenzione alla possibilità di costituire una società semplice nella quale far confluire i beni mobili ed immobili della famiglia, analizzando vantaggi e svantaggi.

Lo farò ponendo particolare attenzione alla fiscalità, diretta e indiretta, di questa tipologia societaria.

CAPITOLO II

LA SOCIETÀ SEMPLICE NEL PASSAGGIO GENERAZIONALE DEL PATRIMONIO: PROFILI FISCALI

Sommario: 1. Caratteri generali della società semplice - 2. La costituzione della società semplice - 3. Aspetti fiscali dei conferimenti nella società semplice - 4. La tassazione della società semplice: il regime di trasparenza fiscale - 5. La tassazione degli strumenti finanziari e partecipativi - 6. Obblighi strumentali della società semplice - 7. Il trasferimento delle quote di partecipazione ed il passaggio generazionale del patrimonio - 8. L'usufrutto di quote sociali - 9. Società semplice e abuso del diritto: una questione aperta

1. Caratteri generali della società semplice

La società semplice rappresenta la forma societaria più elementare tra quelle previste dal codice civile.

Si tratta di una forma societaria che è caratterizzata dalla massima semplicità, a partire dalla fase costitutiva per la quale non sono previsti particolari formalismi.

Il codice civile, infatti, non prevede nessuna formalità per quanto riguarda l'atto costitutivo, non vi è obbligatorietà nella presenza di organi sociali, non sussiste l'obbligo di predisporre il bilancio e la tenuta delle scritture contabili, ai sensi dell'art. 2214.

Inoltre, ai sensi degli artt. 2249 e ss. c.c., la società semplice può svolgere soltanto attività diverse dall'attività commerciale e, pertanto, non è un soggetto fallibile.

L'unico adempimento in fase costitutiva, ai fini della pubblicità, è quello dell'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese.

La previsione del codice civile secondo cui la società semplice possa svolgere soltanto attività diverse da quelle commerciali ha per molto tempo portato a ritenere che questa forma societaria potesse essere utilizzata solo per lo svolgimento di attività agricole, ma si è progressivamente consolidata la convinzione che questa struttura possa essere utilizzata anche in attività riguardanti la gestione del patrimonio, immobiliare e mobiliare, anche di tipo finanziario; ad oggi è, quindi, ammessa la costituzione di società semplici di mero godimento.

L'ammissibilità della società semplice di mero godimento è stata lungamente dibattuta da autorevole Dottrina e giurisprudenza², con orientamenti tutt'altro che concordanti, ma che hanno portato, in conclusione, a riconoscerne la validità.

Del resto vale la pena precisare che il Legislatore non ha definito la funzione della società semplice in senso positivo, attribuendole l'esercizio esclusivo di attività agricole, ma lo ha fatto in senso negativo, precludendole l'esercizio di qualunque attività commerciale ex artt. 2249 e 2195 c.c. con la conseguenza che le sarà consentito di porre in essere tutte quelle attività economiche che si trovano nella "zona grigia" tra l'attività commerciale e l'attività non commerciale.³

La Dottrina⁴, inoltre, sostiene che, ad oggi, si può definire "società" ogni ente collettivo, diverso dalla comunione, che trova le sue origini nel contratto di cui all'art. 2247 c.c. anche in assenza di esercizio di un'attività economica di tipo commerciale con scopo lucrativo; si definiscono, quindi, "società" anche quelle costituite con lo scopo di mero godimento dei beni sociali.

In altri termini, ad oggi, la società semplice rappresenta il regime societario facoltativo del godimento collettivo, alternativo alla comunione.

Ricordiamo che ai sensi dell'art. 2248 c.c. l'attività di "mero godimento" di beni è disciplinato dalle norme sulla comunione e non da quelle sulla società.

La società semplice, però, è una fattispecie ben distinta dalla comunione di mero godimento sotto vari aspetti; innanzitutto la comunione è una situazione di fatto e non un contratto da cui sorgono obbligazioni negoziali reciproche a carico dei comproprietari, la discriminante, quindi, risulta dovuta alla volontà negoziale, o meno, di vincolarsi all'esercizio di un'attività economica, seppur "non commerciale"⁵.

² G. BARALIS, *L'eretica società semplice di mero godimento immobiliare*, in Studi del Cons. naz. del Notariato n. 73/2016; P. GHIONNI, *Società di mero godimento tra teoria generale e nuovo diritto societario*, in Riv. Società, 2008; in giurisprudenza Cassazione n. 8939/1987, in Giur. Comm., 1988, II, 495; Tribunale di Milano 21 aprile 1997 e 3 luglio 1997 in Giur. Comm., 1988, II, 625 ss.; Tribunale di Mantova 3 marzo 2008, in Dir. e prat. soc., 2008, 84; Tribunale di Varese 30 marzo 2010, su ilcaso.it.

³ Cfr. A. GINEX, *Le società semplici di mero godimento quale strumento di protezione patrimoniale*, in Patrimoni, finanza e internazionalizzazione n. 21/2019, www.ecnews.it; T. CACIOLLI, *La società semplice, tra mero godimento e attività economica non commerciale – Il commento*, in Le Società, 7/2017.

⁴ P. SPADA, *Dalla società civile alla società semplice di mero godimento*, studio n. 69-2016/1, approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 31 marzo 2016

⁵ Cfr. Comitato Notai Triveneto, Massima G.A. 10 secondo cui: "la gestione di beni può essere svolta da più persone in maniera tale da integrare: a) un'attività commerciale; b) un'attività commerciale, ma comunque economica e finalizzata a conseguire un utile; c) una mera comunione di godimento. Nell'ipotesi sub a), l'attività di gestione di beni può costituire l'oggetto sociale solo di società costituite secondo uno dei tipi regolati nei capi III e seguenti del Titolo V del libro V del codice civile; nell'ipotesi sub b), può costituire l'oggetto sociale anche di una società semplice; infine, nell'ipotesi sub c), non può costituire l'oggetto di alcuna società."

In secondo luogo, l'attività economica lucrativa esercitabile da una società semplice è molto più ampia della sola attività d'impresa agricola e riguarda anche attività non organizzate e non imprenditoriali.

Infine, lo svolgimento di un'attività economica lucrativa non è più l'oggetto esclusivo del contratto di società.

Questo ampliamento nell'operatività della società semplice è il frutto di un'evoluzione normativa, principalmente di natura fiscale, iniziata nel 1997 con norme che agevolavano la trasformazione di società di persone o di capitali, aventi per oggetto esclusivo o prevalente la gestione di beni immobili, in società semplici, trasformazione che è stata ulteriormente incentivata dalla previsione contenuta nella Legge di Stabilità 2016 (Legge 208/2015).

Tale legge prevedeva una serie di agevolazioni fiscali per quelle società che, avendo come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione, o di beni mobili registrati, decidano di trasformarsi in società semplici. La legge prevedeva le medesime agevolazioni anche in relazione alle assegnazioni o cessioni ai soci delle citate tipologie di beni purché essi non fossero strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa.⁶

Recente giurisprudenza⁷ ha, inoltre, statuito che *“è legittima la costituzione di società semplici di mero godimento sul presupposto che l’adesione ad interpretazioni restrittive porrebbe inevitabili questioni di illegittimità costituzionale, in termini di disparità di trattamento ex art. 3 Cost., in quanto nell’ordinamento esistono società semplici aventi ad oggetto un’attività di mera gestione tali essendo quelle risultanti dalle trasformazioni effettuate in base ai provvedimenti citati”*.

La struttura semplice nel suo funzionamento, l'assenza di formalità costitutive, unite a quelle di natura contabile, nonché i vantaggi di natura fiscale, rendono la società semplice una costruzione vantaggiosa nei casi in cui ci si pone un obiettivo di protezione del patrimonio mobiliare ed immobiliare in funzione della sua gestione e/o protezione in vista del suo passaggio generazionale.

In primo luogo, tale strumento, consente, infatti, di perseguire lo scopo di “spogliarsi” dei beni personali al fine di allocarli in una “zona sicura” al riparo da rischi di varia natura.⁸

⁶ Legge 208/2015 art. 1 c. 115.

⁷ Trib. Roma, 8 novembre 2016, in *Giur. It.*, 2017, 3, 695 ss., con nota di O. CAGNASSO.

⁸ Vedi par. 2 cap.1.

Ricordiamo, a tal proposito, che la società semplice gode di autonomia patrimoniale imperfetta in funzione della quale i creditori particolari del socio, finché la società è in essere, non possono aggredire il patrimonio sociale per soddisfare il proprio credito, potendo richiedere, eventualmente e dopo aver infruttuosamente escusso il patrimonio personale del socio, soltanto la liquidazione della quota sociale.

Le quote della società semplice sono pignorabili a meno che l'atto costitutivo abbia previsto la non trasferibilità delle quote sociali.

Non a caso osserviamo che molto spesso gli addetti ai lavori definiscono la società semplice di mero godimento come “cassaforte” di famiglia.

Tale appellativo evoca l'idea di una duratura impermeabilità dei beni che compongono il patrimonio della società rispetto alle vicende personali e patrimoniali dei soci, ma è evidente che ciò non risponde alla realtà dei fatti; la società semplice è sicuramente uno strumento che presenta numerosi vantaggi ai fini della protezione del patrimonio, ma non deve essere inteso come uno schermo protettivo che ne tuteli l'integrità rendendolo inattaccabile da aggressioni di terzi.⁹

A livello terminologico risulterebbe più appropriato definire lo strumento societario come un “contenitore” della ricchezza familiare nel quale far confluire il patrimonio della famiglia plasmandone poi la struttura in base alle esigenze specifiche della stessa grazie alla totale libertà nella previsione delle clausole statutarie.

Ciò, ovviamente, consente alla famiglia di pianificare attentamente il futuro del proprio patrimonio attenuando anche le conseguenze derivanti dalla morte di un familiare/socio.

Nel caso in cui tra il patrimonio conferito nella società siano presenti polizza vita, la stessa società può essere indicata quale beneficiaria della polizza in caso di morte del soggetto assicurato con il vantaggio, qualora vi sia l'interesse dei soci per una simile costruzione, della trasmissione alla società del valore della polizza alla data dell'evento.

Come abbiamo avuto modo di anticipare, utilizzare la società semplice ai fini della protezione del patrimonio consente di conseguire anche importanti vantaggi fiscali che procederemo ad analizzare, senza presunzione di esaustività, nell'ambito per presente lavoro partendo dalla fase della costituzione della società per arrivare al trasferimento delle quote sociali per atto fra vivi o a causa di morte.

⁹ Fondazione Centro Studi U.N.G.D.C.E.C., *La società semplice nella pianificazione e protezione del patrimonio*, Circolare n. 2, 2019.

Un ulteriore aspetto, e vantaggio, che è importante sottolineare è che alla società semplice non si applicano le norme sulle società di comodo.

2. La costituzione della società semplice

L'art. 2251 stabilisce che *"il contratto non è soggetto a forme speciali, salve quelle richieste dalla natura dei beni conferiti"*; ne possiamo dedurre che il contratto possa essere formato anche con accordo verbale.

Tale opzione pone, tuttavia, alcune criticità con riferimento alla prova dell'esistenza della società, dell'accordo tra i soci e del tipo di attività non commerciale che si intende porre in essere.¹⁰

Per ovviare a queste criticità e, a maggior ragione, se la società trova la sua ragion d'essere nella volontà della famiglia di farne quel "contenitore patrimoniale" di cui si diceva pocanzi, risulta inevitabile procedere alla costituzione in forma scritta, ossia con scrittura privata autenticata o atto pubblico.

Ogni socio concorrerà alla formazione del patrimonio sociale attraverso i conferimenti.

Possono formare oggetto di conferimento:

- il denaro e le attività finanziarie in genere;
- i crediti;
- i beni in natura, quindi beni immobili, diritti reali immobiliari, beni mobili.

Per quanto riguarda i conferimenti in denaro e le altre attività finanziarie non si pongono particolari complessità rappresentando la tipologia di conferimento per eccellenza in considerazione anche della previsione dell'art. 2342 comma 1 del codice civile il quale introduce la presunzione che se non viene disposto diversamente nell'atto costitutivo, i conferimenti si considerano effettuati in denaro, salvo prova contraria.

Nell'ambito dei conferimenti diversi dal denaro possiamo distinguere, innanzitutto, i beni mobili dai beni immobili.

Tra i beni mobili conferibili nella società semplice che potrebbero far parte del patrimonio familiare potremmo trovare:

- crediti;
- partecipazioni sociali;

¹⁰ L'art. 18 del D.P.R. 581/1995 prevede espressamente le modalità tecniche di iscrizione al registro imprese, nell'apposita sezione speciale; tale iscrizione in parte risolve le criticità connesse con la "prova" dei fatti ma di certo non può essere considerata una soluzione

- titoli finanziari diversi dalle partecipazioni sociali;
- beni immateriali;
- universalità di beni mobili tra i quali rientrano anche beni di lusso quali natanti, imbarcazioni e navi nonché gli aeromobili.

Nonostante la società semplice non possa svolgere attività commerciale non è da escludere che possano formare oggetto di conferimento anche aziende o singoli rami d'azienda; il riferimento è alla circostanza in cui la società semplice sia proprietaria dell'azienda, ma non la gestisca direttamente bensì la conceda in affitto a terzi.

3. Aspetti fiscali dei conferimenti nella società semplice

La fiscalità dei conferimenti può essere analizzata dal punto di vista delle imposte dirette e da quello delle imposte indirette.

Partendo dalle imposte indirette il riferimento è sicuramente rivolto all'imposta di registro, nonché alle imposte ipotecaria e catastale.

Il contratto con la quale viene costituita la società semplice è soggetto a registrazione in termine fisso ai sensi del combinato disposto dell'art. 5 del D.P.R. 131/1996 e dell'art. 4, comma 1, della Tariffa Parte Prima, allegata al medesimo decreto.

I conferimenti in una società semplice rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 4, Tariffa Parte Prima del D.P.R. 131 del 26 aprile 1986 (TUR), contenente la disciplina degli atti propri delle società di qualunque tipo e degli enti aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

La misura dell'imposta di registro varia a seconda della tipologia di conferimento.

Ai sensi del comma 1 del suindicato articolo 4, i conferimenti di denaro sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa di euro 200,00 ed all'imposta di bollo ai sensi del D.P.R. 642/1972.

Più articolata risulta la disciplina relativa ai conferimenti di beni immobili contenuta nell'art. 1 Tariffa Parte Prima del TUR.

Tale disciplina ha subito una sostanziale riformulazione strutturale a cura dell'art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011 prevedendo una aliquota unica di tassazione pari al 9% in caso di conferimento di beni immobili e diritti reali immobiliari diversi da quelli strumentali per natura.

La regola generale subisce due deroghe: il conferimento di terreni agricoli e relative pertinenze per i quali si applica l'aliquota del 15% ed il conferimento di abitazioni "prima casa" dove l'aliquota applicabile è del 2%.¹¹

Il medesimo articolo, al comma 2, sancisce un limite minimo all'imposta di registro la quale non può essere inferiore a 1.000 euro.

A tali categorie di conferimenti si applicano poi le imposte di ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

Merita precisare che nel caso di conferimento del diritto di proprietà o del diritto reale di godimento su fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali¹² e non suscettibili di altra destinazione senza una radicale trasformazione, nonché su aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempreché i fabbricati siano ultimati entro 5 anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche, l'aliquota di registro applicabile è del 4% e si applicano le imposte ipotecarie e catastali in misura ordinaria, rispettivamente del 2% e dell'1%.

La base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro nei conferimenti di beni immobili e diritti reali immobiliari è rappresentata, ai sensi dell'art. 50 del TUR, *"dal valore dei beni o diritti conferiti al netto delle passività e degli oneri accollati alle società (...) nonché delle spese e degli oneri inerenti alla costituzione calcolati forfaitariamente nella misura del 2% del valore dichiarato fino ad euro 103.291,38 e dell'1% per la parte eccedente, e in ogni caso in misura non superiore a euro 516.456,90."*

Per quanto riguarda i beni mobili il conferimento comporta l'applicazione dell'imposta fissa pari a euro 200,00 ai sensi di quanto disposto dall'art. 4, comma 1, n. 5 della Tariffa Prima Parte Prima del TUR, laddove non diversamente disposto da altre disposizioni normative¹³.

Si tratta, ad esempio, del caso dei conferimenti di natanti, imbarcazioni e navi la cui imposizione ai fini dell'imposta di registro è regolata dall'art. 7 della Tariffa ai sensi del

¹¹ L'aliquota del 2% è applicabile al ricorrere delle condizioni indicate nella nota II-bis) dell'art. 1 Tariffa Prima Parte Prima del TUR

¹² L'espressione "attività commerciali" dovrebbe essere intesa nel senso di "attività imprenditoriali" e il riferimento dovrebbe quindi essere, più genericamente, ai "fabbricati strumentali" cioè quegli immobili non suscettibili di altra destinazione senza radicali trasformazioni rientranti nelle categorie B, C, D ed E nonché nella categoria A/10.

¹³ E' bene considerare che, in generale, il trasferimento della proprietà di azioni e di altri strumenti finanziari partecipativi di cui al sesto comma dell'art. 1346 c.c., emessi da società residenti nel territorio dello Stato, è assoggettato alla c.d. TOBIN TAX con aliquota dello 0,2% sul valore della transazione.

quale l'imposta si applica sempre in misura fissa ma variabile in funzione della tipologia del bene e della lunghezza dello stesso, con un minimo di 71,00 euro ed un massimo di 5.055,00 euro.

Fino ad ora si è supposto che il soggetto che effettua il conferimento sia una persona fisica non imprenditore ma non è da escludersi che possa trattarsi di un soggetto imprenditore; in questa circostanza viene in rilievo un'altra imposta indiretta, l'IVA.

I conferimenti rientrano nell'ambito delle cessioni a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D.P.R. 633/1972 e quindi implicano l'applicazione dell'IVA, ad eccezione del caso in cui il bene conferito non rientri in una delle cause di esclusione previste dall'art. 2 stesso, ossia nel caso delle donazioni, nei conferimenti di denaro o crediti in denaro e nei conferimenti di terreni non edificabili.¹⁴

In alternativa al conferimento, il soggetto persona fisica, non imprenditore, può decidere di far concorrere alla formazione del patrimonio sociale beni che fanno parte del proprio patrimonio personale attraverso una donazione.

In questa circostanza dovrà essere applicata l'imposta sulle donazioni ai sensi del D.Lgs. 346/1990 nella misura dell'8% senza possibilità di alcuna franchigia.¹⁵

Sono previste delle esenzioni solo nell'eventualità in cui l'oggetto della donazione rientri nell'ambito dei beni espressamente esenti da imposta ai sensi della disciplina di cui all'art. 12 del D.Lgs. 346/1990; si tratta di tutti quei beni che non concorrono alla formazione dell'attivo ereditario ai fini fiscali.

Nel caso in cui la donazione abbia ad oggetto beni immobili, invece, va tenuto in considerazione che la base imponibile, ai fini dell'applicazione dell'imposta di donazione, sarà determinata applicando i cosiddetti coefficienti catastali, distinti in funzione della categoria catastale dell'immobile stesso.

Passando ad analizzare la disciplina applicabile ai fini delle imposte dirette osserviamo che i conferimenti effettuati da una persona fisica non imprenditore in una società semplice sono soggetti al medesimo regime impositivo previsto per le cessioni a titolo oneroso.

¹⁴ Art. 2, comma 3, D.P.R. 633/1972

¹⁵ Non rileva, a tal proposito, la circostanza che la donazione sia effettuata a favore dei soci della società semplice, i quali potrebbero essere legati da legami di parentela, anche stretta, con il donante.

Il dato normativo di riferimento è l'art. 9, comma 5, TUIR il quale prevede che "*ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche (...) per i conferimenti in società*".

Precedendo con ordine osserviamo che i conferimenti in denaro non comportano particolari complessità da un punto di vista fiscale in quanto non rappresentano una fattispecie realizzativa e non determinano l'emersione di redditi imponibili né in capo al soggetto conferente né in capo alla società conferitaria.

Al contrario, i conferimenti in natura rappresentano una fattispecie fiscalmente rilevante e sono suscettibili di generare dei plusvalori soggetti a tassazione in capo al soggetto conferente; la plusvalenza che si genera per effetto del conferimento sarà data dalla differenza positiva tra il valore normale dei beni e diritti conferiti ed il rispettivo costo fiscale.

Qualora il conferimento abbia ad oggetto beni immobili (fabbricati e terreni) l'art. 67, comma 1, lett. b) TUIR stabilisce che la plusvalenza rappresenta una fattispecie di "reddito diverso" da assoggettare ad IRPEF, in capo al soggetto conferente, a condizione che tali beni siano stati acquistati o costruiti da non più di cinque anni.

In caso contrario e, inoltre, nell'eventualità che l'immobile sia stato adibito ad abitazione principale del soggetto conferente o dei suoi familiari, il conferimento non è imponibile. E' bene precisare che l'art. 1 comma 496 della Legge 266/2005 (Legge Finanziaria 2006) ha introdotto la possibilità, su opzione del conferente, di assoggettare tale plusvalenza ad imposta sostitutiva del 26%¹⁶ in luogo della ordinaria tassazione IRPEF.

Infine, una menzione particolare merita il conferimento di strumenti finanziari, in particolar modo partecipazioni societarie.

Il conferimento di partecipazioni societarie, a maggior ragione se trattasi di partecipazioni in società a ristretta base sociale, principalmente familiari, è ammissibile se giustificato dalla volontà di fare della società semplice una sorta di *holding* di partecipazioni "pura", la quale si limiti esclusivamente alla detenzione, in qualità di capo-gruppo, delle partecipazioni stesse, al godimento dei dividendi eventualmente distribuiti dalle partecipate ed al loro reinvestimento.¹⁷

¹⁶ L'aliquota del 26% si applica ai trasferimenti posti in essere a partire dal 1 gennaio 2020 in conseguenza delle modifiche apportate dalla Legge di stabilità 2020, fino al 31 dicembre 2019 l'aliquota era del 20%

¹⁷ A. GINEX, *op. cit.*

Nel momento in cui l'attività della società semplice ecceda questi limiti ed eserciti anche un'attività di direzione e coordinamento sulle società partecipate, qualora queste ultime siano società commerciali, allora si riterrà che anche la società semplice *holding* svolga un'attività commerciale con evidente incompatibilità con la natura stessa della tipologia societaria in commento.

Supponendo perfettamente rispettate le condizioni di ammissibilità, il conferimento di partecipazioni societarie determina il realizzo a valore normale delle plusvalenze latenti soggette a tassazione sostitutiva nella misura del 26%.

Nel caso in esame, ossia quando la società conferitaria è una società semplice, la Dottrina ritiene inapplicabile il regime del "realizzo controllato" disciplinato dall'art. 177 comma 2 del TUIR il quale stabilisce che "*Le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1) del codice civile, ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo, sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento*".

A sostegno della tesi troviamo anche la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 43 del 4 aprile 2017 la quale chiarisce che, per beneficiare di tale regime impositivo, sia la società conferente che la società conferitaria devono essere soggetti indicati alla lettera a) dell'art. 73 del TUIR, cioè società di capitali residenti.

4. La tassazione della società semplice: il regime di trasparenza fiscale

La società semplice, ai fini delle imposte sui redditi, è un soggetto fiscalmente trasparente, ciò implica che, ai sensi dell'art. 5 del TUIR, il reddito complessivo viene determinato in capo alla società stessa, ma viene poi imputato ai singoli soci, in misura proporzionale alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla effettiva percezione.

Tali quote di partecipazione agli utili, se non diversamente specificato nell'atto costitutivo o nello statuto¹⁸, si presumono proporzionali al valore dei conferimenti effettuati dai soci;

¹⁸ Una diversa statuizione potrebbe essere contenuta anche in un atto pubblico o scrittura privata autenticata purché di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta.

qualora non fosse possibile determinarne il valore, i conferimenti si presumono uguali fra loro.

La determinazione del reddito complessivo della società avviene secondo le stesse modalità previste per le persone fisiche, cioè come somma algebrica delle varie categorie reddituali, elencate all'art. 6 D.P.R. 917/1986, con esclusione di quelli esenti e di quelli assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva¹⁹, al netto degli oneri deducibili.

La società semplice, tuttavia, non produrrà mai reddito d'impresa in conseguenza del fatto che per sua stessa natura essa non può esercitare attività commerciale.

Nonostante il reddito venga imputato ai soci, la società semplice è comunque onerata al rispetto di adempimenti contabili e dichiarativi e, quindi, a tutti quegli obblighi di tipo strumentale.

In relazione all'identificazione dei soggetti ai quali deve essere imputato il reddito prodotto dalla società la giurisprudenza ha più volte affermato che si fa esclusivo riferimento ai soci esistenti alla data di chiusura dell'esercizio sociale.²⁰

Conformemente a quanto avviene per le altre categorie reddituali i "redditi di partecipazione" che vengono imputati ai soci non rappresentano una autonoma categoria reddituale ma assumono la natura della categoria reddituale da cui traggono origine, con la evidente conseguenza che, a tali redditi, saranno applicate le regole impositive peculiari di ciascuna di tali categorie di reddito prodotte dalla società semplice.²¹

Un aspetto peculiare della società semplice è che, a differenza delle altre tipologie societarie, non è soggetta alla normativa in materia di studi di settore (ora indici sintetici di affidabilità o ISA), alla normativa delle cosiddette "società di comodo" ed alla normativa dei beni concessi in godimento ai soci.

Tali esclusioni rappresentano evidentemente uno degli aspetti che rendono particolarmente favorevole il ricorso alla società semplice in tema di protezione patrimoniale e passaggio generazionale del patrimonio.

Naturale conseguenza dell'imputazione del reddito per trasparenza ai soci, indipendentemente dalla percezione, è l'irrilevanza fiscale della successiva distribuzione

¹⁹ Art. 3 comma 3 D.P.R. 917/1986

²⁰ Corte di Cassazione, sentenza n. 8423/1994, sentenza n. 4200/1999, sentenza n. 19238/2003

²¹ Si veda in tal senso la Circolare AdE n.6/E del 13 febbraio 2006

di utili ai soci stessi; tale distribuzione viene, infatti, considerata come una semplice movimentazione di denaro che è già stata assoggettata a tassazione.

L'aspetto cui merita prestare particolare attenzione, però, è dovuto al fatto che tale irrilevanza sussiste anche nell'eventualità in cui ai soci vengano distribuiti utili in misura superiore a quelli che sono già stati imputati, e quindi tassati, per trasparenza.

Tale impostazione è confermata da vari orientamenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate, tra cui ricordiamo la Circolare Agenzia delle Entrate n. 49/E del 22 novembre 2004 e la Circolare n. 26/E del 16 giugno 2004; quest'ultima, seppur riferita al caso delle società di capitali che hanno optato per il regime di tassazione per trasparenza, è comunque molto esaustiva e rilevante in quanto l'Agenzia afferma che *"...gli utili e le riserve di utili distribuiti dalla società partecipata formatisi nei periodi in cui è efficace l'opzione, non concorrono a formare il reddito dei soci anche laddove eccedenti il reddito imputato per trasparenza"*.

Nella prassi non è così infrequente che gli utili distribuiti ai soci siano superiori, anche di molto, a quello che è stato loro imputato per trasparenza.

In primo luogo può essere il caso in cui la società abbia prodotto redditi esenti, tipicamente, ad esempio, a seguito della cessione di beni immobili detenuti da più di cinque anni²²; ricordiamo, infatti, che la detenzione di proprietà immobiliari attraverso una società semplice permette di evitare di tassare come "reddito diverso" l'eventuale capital gain generato dalla cessione di tali immobili, purché detenuti da più di cinque anni, nonché la tassazione come "reddito di capitale" del "dividendo distribuito in natura" in caso di assegnazione di tali beni ai soci.

Inoltre, potrebbe essere il caso in cui i redditi prodotti dall'ente siano soggetti a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, si pensi al caso in cui la società detenga un patrimonio finanziario i cui redditi, appunto, sono tassati alla fonte.

5. La tassazione degli strumenti finanziari e partecipativi

La società semplice può essere titolare di strumenti finanziari di varia natura nei confronti dei quali, ai fini fiscali, può optare per l'applicazione del regime del risparmio amministrato o del risparmio gestito disciplinati, rispettivamente, dagli artt. 6 e 7 del D.Lgs. 461/1997.

²²Cfr. in questo senso interpello DRE Lombardia prot. 904-91/2013

Mediante queste opzioni i redditi di natura finanziaria non concorreranno alla formazione del reddito complessivo della società semplice perché hanno già scontato una tassazione alla fonte a titolo d'imposta o di imposta sostitutiva applicata dall'intermediario che è intervenuto alla riscossione e, di conseguenza, essi non verranno imputati ai soci.

Nel caso in cui la società non eserciti nessuna opzione troverà applicazione il regime impositivo dichiarativo secondo le ordinarie regole previste per la tassazione delle persone fisiche.²³

Diversamente, fino a poco tempo fa, qualora nell'ambito degli strumenti finanziari posseduti dalla società semplice fossero presenti partecipazioni societarie il regime impositivo applicabile ai dividendi percepiti dalla società semplice si discostava da quello ordinariamente previsto per le persone fisiche non imprenditori.

La peculiare difformità di trattamento fiscale era diretta conseguenza delle modifiche intervenute per effetto della Legge n. 205 del 27 dicembre 2017, comunemente Legge di Bilancio 2018.

Tale legge ha equiparato il trattamento fiscale degli utili derivanti da partecipazioni "qualificate" e "non qualificate"²⁴ percepiti da persone fisiche non imprenditori prevedendo l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta o imposta sostitutiva nella misura del 26%.

La legge ha, inoltre, modificato il comma 1 dell'art. 47 TUIR che disciplinava la concorrenza parziale degli utili distribuiti da società ed enti soggetti ad IRES alla formazione del reddito del socio della società semplice.

A tali modifiche non si era però accompagnata una contestuale revisione dell'art. 27 del D.p.r. 600 del 1973 in forza del quale l'applicazione della ritenuta nella misura del 26% era limitata ai dividendi corrisposti a persone fisiche non imprenditori e non alle società semplici, con la conseguenza che gli utili prodotti e distribuiti a favore di società semplici, dal 1° gennaio 2018, concorrevano alla formazione del reddito nella misura del 100% e venivano tassati in capo ai soci persone fisiche sulla base delle ordinarie aliquote IRPEF.²⁵

²³ S. LOCONTE, *Strumenti di pianificazione e protezione patrimoniale*, ISOA Manuali, 2018.

²⁴ Una partecipazione societaria non quotata in mercati regolamentati si configura come qualificata se attribuisce almeno il 20% di diritti di voto esercitabili in assemblea o se rappresenta almeno il 25% del capitale sociale, qualora, invece, la partecipazione sia quotata in mercati regolamentati essa si configura come qualificata se attribuisce almeno il 2% dei diritti di voto o una partecipazione al capitale di almeno il 5%.

²⁵ Si veda a riguardo la Circolare Assonime n. 11 del 17 maggio 2018 e Circolare informativa del consorzio studi e ricerche fiscali del Gruppo Intesa San Paolo n. 2 del 25 gennaio 2018.

Si prospettava un'evidente situazione di doppia imposizione economica, senza dubbio dovuta ad una svista del legislatore connessa ad un difetto di coordinamento normativo, che di fatto rendeva l'investimento indiretto in partecipazioni societarie mediante una società semplice fiscalmente più oneroso rispetto all'investimento diretto.

L'art. 32-quater del D.L. 124/2019 ha posto rimedio a questa disparità prevedendo che anche al socio persona fisica non imprenditore di una società semplice che detiene partecipazioni societarie si applica la ritenuta ai sensi dell'art. 27 del D.P.R. 600/1973 nella misura del 26%, a prescindere dal fatto che la partecipazione sia qualificata o non qualificata.

6. Obblighi strumentali della società semplice

In generale la società semplice non è obbligata alla tenuta delle scritture contabili connesse all'esercizio di imprese commerciali né tantomeno è obbligata alla redazione del bilancio d'esercizio.²⁶

La società deve però assolvere agli obblighi strumentali e dovrà, qui procedere alla predisposizione della dichiarazione dei redditi esclusivamente al fine di quantificare il reddito complessivo da imputare per trasparenza ai soci.

7. Il trasferimento delle quote di partecipazione ed il passaggio generazionale del patrimonio

Come abbiamo avuto modo di evidenziare nell'ambito del presente lavoro la società semplice rappresenta uno strumento vantaggioso ai fini della gestione e, soprattutto, protezione del patrimonio.

Grazie alla sua grande semplicità di gestione ed alla sua notevole flessibilità, tale tipologia societaria permette alla famiglia o, se vogliamo, al "*pater familias*", di pianificare il futuro del proprio patrimonio attraverso una attenta e ponderata articolazione statutaria che risponda alle proprie esigenze ed alle proprie volontà.

Ci si riferisce a tutte quelle clausole statutarie che possono attenuare le conseguenze derivanti dal trasferimento della quota societaria, sia per atto fra vivi che a causa di morte di un familiare/socio.

²⁶ In verità ai sensi degli artt. 2261 e 2262 del codice civile in capo alla società semplice vige l'obbligo di redigere un rendiconto per il quale non sussistono, a livello normativo, obblighi in materia di forma e contenuto.

In merito al trasferimento per atto tra vivi l'art. 2252 c.c. dispone che *“il contratto sociale può essere modificato solo con il consenso di tutti i soci, se non convenuto diversamente.”*

Il trasferimento della quota di partecipazione, infatti, comporterebbe una modifica del contratto sociale stante la circostanza che nelle società di persone, società semplice compresa, viene attribuita rilevanza alla persona del socio.

Il consenso unanime dei soci per procedere a tale modifica non è, però, una previsione imperativa e i soci possono liberamente disporre diversamente prevedendo, ad esempio, che le quote possano essere trasferite con il solo consenso delle parti interessate riservando agli altri un diritto di prelazione o, addirittura, che sia sufficiente il consenso tra le parti senza attribuire alcun diritto agli altri soci.²⁷

Il trasferimento delle quote per atto tra vivi potrà avvenire a titolo oneroso o a titolo gratuito.

Il trasferimento a titolo oneroso, qualora avvenga in forma scritta,²⁸ comporta l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della Tariffa Parte Prima del D.P.R. 131/1986.²⁹

Ai fini delle imposte dirette il trasferimento della quota posseduta da una persona fisica può comportare l'emersione di una plusvalenza da cessione ai sensi dell'art. 67 del TUIR. La plusvalenza sarà data dalla differenza tra il prezzo realizzato mediante la cessione ed il costo storico fiscalmente riconosciuto della partecipazione, determinato ai sensi dell'art. 68 comma 6 del TUIR.

Non si può, infatti, prescindere dalla considerazione che il reddito della società semplice viene imputato e tassato per trasparenza in capo ai soci e che le plusvalenze da cessione sono il risultato di redditi prodotti in vari periodi d'imposta già assoggettati a tassazione perché ciò potrebbe implicare fenomeni di doppia imposizione.

Il sopracitato art. 68, quindi, prevede che il costo fiscalmente riconosciuto venga determinato nel seguente modo:

²⁷ Cass. Civ. n. 15605/2002.

²⁸ La cessione è un atto negoziale a forma libera che non richiede la forma scritta, nemmeno qualora nel patrimonio siano ricompresi beni la cui circolazione sia subordinata al rispetto di determinati requisiti formali (cfr Cass. Civ. n. 11314/2010); inoltre, posto che il trasferimento ha ad oggetto la quota e non l'azienda, la forma scritta non è richiesta nemmeno *ad probationem* (cfr. Cass. Civ. n. 9334/2013).

²⁹ Cfr. Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013.

- Costo di acquisto
- + Redditi imputati al socio per trasparenza
- Perdite imputate al socio per trasparenza
- Utili distribuiti al socio

Nell'ambito delle cessioni a titolo oneroso una particolare menzione merita la disciplina contenuta nell'art. 25 del D.P.R. 131/1986; tale articolo introduce la presunzione legale³⁰ secondo cui qualora il trasferimento, avente ad oggetto immobili o partecipazioni, venga posto in essere fra coniugi o parenti in linea retta ed il valore della partecipazione o la differenza tra valore e prezzo siano superiori ad euro 180.795,9, tale trasferimento viene considerato una liberalità se l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento risulta inferiore alle imposte che sarebbero dovute in caso di donazione.

Ricordando che nei trasferimenti a titolo oneroso l'imposta di registro si applica in misura fissa risulta evidente come l'operazione vada valutata attentamente nelle modalità e nei termini di attuazione perché vi è il rischio che si possa cadere nella spinosa disciplina dell'abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-bis della Legge 212/2000.

Per quanto riguarda il trasferimento a titolo gratuito e a causa di morte osserviamo che la disciplina fiscale è sostanzialmente la stessa ed è quella contenuta, in tema di caratteri generali, nell'art. 2, commi da 47 a 53 del D.L. 262/2006.³¹

Molto dibattuta, tuttavia, è stata la possibile applicazione alla società semplice di una disciplina fiscale molto peculiare, la disciplina contenuta nell'art. 3, comma 4-ter, del D.Lgs. 346/1990.

Tale articolo sancisce espressamente che: *“I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'art. 73, co. 1, lettera a) del TUIR, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è*

³⁰ La Corte Costituzionale è intervenuta in merito alla qualificazione della presunzione con Sentenza n. 41 del 22-25 febbraio 1999 dichiarando l'illegittimità costituzionale della presunzione, di cui all'art. 26 comma 1 del D.P.R. 131/1986 nella parte in cui esclude la prova contraria diretta a superare la presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari. L'Agenzia delle Entrate è intervenuta sul punto con la Circolare n. 119/E del 27 maggio 1999 precisando che *“...è da ritenere che la presunzione contenuta nella norma in argomento, ormai, non può che essere considerata di carattere relativo e quindi sempre suscettibile di prova contraria”*.

³¹ Per quanto non disposto si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 nella versione vigente alla data del 24 ottobre 2001.

acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 14 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata”.

La norma introduce un regime di esenzione dall'applicabilità dell'imposta sulle successioni e donazioni nei casi di trasferimento di quote sociali detenute in società di persone ed in società di capitali a favore dei discendenti.

L'esenzione, tuttavia, è condizionata al rispetto di determinate condizioni:

- il trasferimento deve avvenire a favore dei discendenti o del coniuge;
- limitatamente alle quote di società di capitali, i beneficiari del trasferimento devono acquisire o integrare il controllo, inteso come maggioranza di voti esercitabili nell'assemblea ordinaria³²; qualora oggetto del trasferimento siano quote di società di persone, invece, si prescinde dall'entità della quota di partecipazione trasferita³³ ed è sufficiente che vengano rispettati gli altri requisiti;
- i beneficiari del trasferimento devono proseguire l'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento;
- l'impegno alla prosecuzione dell'attività d'impresa deve essere esplicitamente dichiarato dagli aventi diritto all'atto della presentazione della dichiarazione di successione.

Occorre, a questo punto, chiedersi se il regime di esenzione possa essere applicato anche in relazione al trasferimento delle quote sociali di una società semplice e, come detto pocanzi, la questione è stata ampiamente dibattuta portando ad orientamenti contrastanti.

³² Art. 2359, comma 1, numero 1) del codice civile.

³³ Cfr. D. STEVANATO, “I trasferimenti di aziende e partecipazioni nell'imposta di successione e donazione: aspetti critici delle nuove fattispecie di esenzione”, in Dialoghi di diritto tributario, 2007, pag. 588. Cfr. anche Circ. n. 3/E del 22 gennaio 2008, secondo cui: “in base al tenore letterale della disposizione in commento, si evince che l'imposta sulle successioni e donazioni non si applica ogniqualvolta il trasferimento riguarda partecipazioni in società di persone”.

Un primo orientamento pone l'attenzione sul requisito della continuazione dell'attività d'impresa da parte degli aventi causa.

Secondo questo orientamento, che si basa, principalmente, sulle conclusioni formulate dalla Direzione Regionale Lombardia e su quelle espresse nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 446 del 18 novembre 2008³⁴, poiché la società semplice non può esercitare attività d'impresa si può dedurre l'inapplicabilità delle disposizioni dell'art. 3, comma 4-ter, del TUS.

Va evidenziato, tuttavia, che nonostante l'Agenzia delle Entrate non abbia mai di fatto affrontato il tema dell'applicabilità dell'esenzione ai trasferimenti di quote di società semplici, la questione è stata affrontata dalla dottrina, in maniera più generale, facendo riferimento alle quote di società di persone con le quali non sarebbe esercitabile un'azione dominante sull'impresa sociale, giungendo ad una conclusione in senso negativo.³⁵

In senso diametralmente opposto, invece, vi è un orientamento che pone l'accento sulla ratio della norma in esame, cioè quella di favorire, da un lato, la prosecuzione dell'attività d'impresa e, dall'altro, agevolarne il passaggio generazionale.

Ferma la ratio, però, la norma non prevede nessuna esplicita esclusione e/o limitazione, se non l'impegno degli assegnatari a proseguire l'attività d'impresa per un quinquennio, il che legittima un'interpretazione estensiva della norma nel senso che essa possa essere applicata, senza distinzioni, alla trasmissione della partecipazione sociale di qualsiasi società, comprese le società di persone e le società semplici.³⁶

Secondo la stessa interpretazione estensiva il concetto di "attività di impresa" non va interpretato nel senso letterale ma piuttosto come "possesso di partecipazioni societarie" acquisite.

In linea con questa tesi il Consiglio Nazionale del Notariato, con lo Studio n. 43-2007/T, ha affermato che il requisito della prosecuzione dell'esercizio dell'attività d'impresa debba ritenersi fondamentale ai fini dell'applicabilità dell'esenzione esclusivamente nell'eventualità in cui oggetto del trasferimento sia un'azienda o un ramo di essa e non partecipazioni societarie.

³⁴ La risoluzione 446/2008 ha ad oggetto il trasferimento di quote di una società in accomandita semplice e non una società semplice.

³⁵ Cfr. G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, 2008; M.V. CERNIGLIARO DINI, *Commento all'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1990*, in G. MARONGIU, a cura di, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Vol. IV, 2011, 1162-1163.

³⁶ In tal senso A. BUSANI, *L'agevolazione per il passaggio generazionale dell'azienda*, in "Le società", 2018.

L'orientamento è confermato da recente Dottrina³⁷ la quale è intervenuta precisando come la dichiarazione di voler continuare l'attività d'impresa, in conformità al dettato normativo, debba essere inteso nel senso della volontà di mantenere il possesso delle partecipazioni sociali acquisite nei cinque anni successivi.³⁸

Nell'eventualità in cui non si ritengano sussistenti i requisiti fissati dalla legge non sarà possibile applicare l'esenzione dall'imposta e si dovrà, invece, procedere all'ordinaria applicazione dell'imposta di successione e donazione.

La base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta dovrà essere determinata ai sensi dell'art. 16, lettera b), del TUS in quale sancisce che essa sarà pari “... *al valore, alla data di apertura della successione, del patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti, ovvero, in mancanza di bilancio o inventario, al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti all'ente o alla società al netto delle passività risultanti a norma degli articoli da 21 a 23, escludendo i beni indicati alle lettere h) e i) dell'art. 12*”.

Come già evidenziato in precedenza non esistono specifici obblighi contabili, da un punto di vista tributario, per le società semplici; ciò non toglie, tuttavia, che in funzione del livello di complessità della gestione sociale e dell'opportunità di redigere un bilancio utile alla rappresentazione dei risultati della gestione stessa³⁹, la società possa decidere di redigere un adeguato bilancio d'esercizio.

In presenza di un bilancio pubblicato, la giurisprudenza di legittimità⁴⁰ e la Corte Costituzionale⁴¹ sono concordi nel ritenere che l'Amministrazione Finanziaria non possa rettificare il valore della quota dichiarato nel bilancio, salvo che non venga contestata la legittimità del bilancio stesso.

Se, invece, non esiste un bilancio o un inventario, l'Amministrazione avrà la facoltà di valutare autonomamente il valore della partecipazione, rettificando, se del caso, le dichiarazioni effettuate dall'erede.

³⁷ Cfr. A. BUSANI, *Esenti le quote delle società semplici*, Il Sole 24 Ore del 27 gennaio 2018, 19.

³⁸ Cfr. Agenzia delle Entrate, Risposta all'interpello n. 38 del 7 febbraio 2020; Si veda, inoltre Quesito Tributario n. 12-2015/T, *Cessione di partecipazioni in società di persone – Applicabilità art. 3, comma 4-ter D.Lgs. 346/1990 – Condizioni*;

³⁹ Cfr. M. CARONE – M. PISCETTA, *La società semplice e l'organizzazione dei patrimoni familiari*, 2019.

⁴⁰ Cass. Civ. n. 15187/2010, Cass. Civ. n. 23462/2007, Cass. Civ. n. 993/2000 e Cass. Civ. n. 6915/2003.

⁴¹ Corte Cost. n. 250/2002.

Una volta determinata la base imponibile l'imposta verrà determinata applicando le aliquote e le franchigie ordinariamente disciplinate dall'art. 2, comma 48, del D.L. 262/2006.

Nello specifico:

- aliquota del 4% in caso di trasferimento a favore del coniuge o dei parenti in linea retta con una franchigia di 1.000.000,00 euro;
- aliquota del 6% in caso di trasferimento a favore di fratelli o sorelle, con una franchigia di 100.000,00 euro;
- aliquota dell'6% in caso di trasferimento a favore di altri parenti fino al quarto grado e affini in linea retta, nonché affini in linea collaterale fino al terzo grado, senza alcuna franchigia;
- aliquota dell'8% in tutti gli altri casi, senza la previsione di alcuna franchigia.

In caso di trasferimenti effettuati a favore di soggetti con disabilità grave, ai sensi della Legge n. 104 del 1992, la franchigia viene elevata ad 1.500.000,00 euro, oltre la quale vengono applicate le aliquote sopra indicate in relazione al grado di parentela.

8. L'usufrutto delle quote sociali

Nell'ambito della pianificazione successoria una particolare menzione merita una pratica che si sta diffondendo ampiamente nella recente prassi, cioè quella di donare la nuda proprietà delle quote sociali ad altri membri della famiglia, in linea di principio discendenti, mantenendone l'usufrutto.

Questa operazione consente di coinvolgere le nuove generazioni nella gestione del patrimonio lasciando però all'usufruttuario donante il controllo della società; quest'ultimo, infatti, continuerà ad amministrare il patrimonio e a percepire i proventi degli assets.

Il vantaggio fiscale è rilevante sotto vari aspetti.

In primo luogo, nel caso della donazione della sola nuda proprietà, l'imposta di donazione è dovuta solo sul valore della nuda proprietà e la relativa base imponibile⁴² è ridotta rispetto al caso della donazione della piena proprietà.

⁴² La base imponibile è determinata ai sensi del combinato disposto dagli artt. 14 comma 1 lett. b), 16, comma 2 e 17 comma 1 lett. c) del D.Lgs. 346/1990.

In secondo luogo, in base a quanto disposto dall'art. 61 del TUS, al momento del ricongiungimento dell'usufrutto alla nuda proprietà, per effetto della morte dell'usufruttuario, non avrà luogo alcuna imposizione.

Lo svantaggio di porre in essere un'operazione di questo tipo è dovuto al fatto che il costo fiscale della piena proprietà in capo all'ex nudo proprietario rimane comunque pari a quello della nuda proprietà acquisita in fase di donazione, con la conseguenza che si potrebbero determinare delle penalizzazioni in sede di una successiva cessione o di liquidazione della quota.⁴³

9. Società semplice e abuso del diritto: una questione aperta

L'art. 10-bis della Legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) disciplina la normativa dell'abuso del diritto o elusione fiscale stabilendo che vengono considerate abusive tutte quelle operazioni che, seppur poste in essere nel rispetto delle normative fiscali, risultino essere prive di sostanza economica e consentano di ottenere un vantaggio fiscale indebito.

Alla luce di questa normativa risulta sicuramente doveroso interrogarsi se la costituzione di una società semplice allo scopo di proteggere e pianificare il futuro del patrimonio familiare possa essere tacciata come un'operazione abusiva in violazione dell'art. 10-bis. Si tratta, tuttavia, di un territorio piuttosto inesplorato, sia da parte della Dottrina che della giurisprudenza, ma ciò non toglie che possano essere formulate alcune importanti considerazioni.

I requisiti fondamentali che danno luogo a fattispecie abusive sono tre:

- la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti;
- l'assenza di sostanza economica dell'operazione o delle operazioni poste in essere;⁴⁴
- l'essenzialità del vantaggio economico conseguito, inteso nel senso di non marginalità di tale vantaggio rispetto ad ogni altro possibile beneficio.

Un aspetto importante da sottolineare è che la condotta abusiva può essere individuata solo per esclusione, cioè occorre in prima istanza valutare se il vantaggio fiscale

⁴³ Fondazione Centro Studi U.N.G.D.C.E.C., *op.cit.*

⁴⁴ Il comma 2 dell'art. 10-bis sancisce espressamente che si considerano "operazioni prive di sostanza economica i fatti, atti e contratti, anche fra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali".

conseguito risulti legittimo e, successivamente, qualora il vantaggio risulti indebito, valutare se quest'ultimo rientri nell'ambito di un fenomeno di evasione.

Il vantaggio sarà sicuramente legittimo tutte le volte in cui il contribuente, scegliendo nel novero delle varie possibilità e degli strumenti leciti a sua disposizione, consegue il risultato di beneficiare di un determinato vantaggio fiscale previsto dalla legge.

Spetterà, a questo punto, all'Ufficio l'onere di accertare la condotta abusiva motivando le ragioni per le quali si recupera la differenza tra l'imposta gravante sull'operazione elusa e quella elusiva.⁴⁵

La recente sentenza n. 31772/2019 della Corte di Cassazione ha specificato che l'Ufficio, in sede di accertamento della condotta abusiva, dovrà motivare individuando un idoneo strumento giuridico alternativo all'operazione posta in essere che avrebbe consentito di raggiungere il medesimo risultato economico, ma non il vantaggio fiscale.

Prima di considerare una qualsiasi ipotesi di abuso del diritto occorre verificare se il vantaggio conseguito risulti legittimo perché in tal caso non è necessaria alcuna verifica sulla sussistenza della sostanza economica in quanto non si configura abuso del diritto.

Recente Dottrina⁴⁶, tra cui Assonime nella Circolare 18 dicembre 2018 n. 27, ha affermato che l'esistenza di sostanza economica è una condizione meramente integrativa e subordinata rispetto all'individuazione di vantaggi fiscali indebiti.⁴⁷

Non c'è abuso laddove il contribuente, per realizzare un determinato risultato economico, scelga semplicemente una tra le diverse opzioni offerte dall'ordinamento per conseguirlo e, in particolar modo, quella fiscalmente più conveniente.

Alla luce delle considerazioni appena svolte potremmo dedurre che la costituzione di una società semplice allo scopo della protezione del patrimonio e passaggio generazionale di per sé non comporta un vantaggio fiscale in tema di imposte dirette, ma piuttosto una riallocazione dei redditi che verranno tassati per trasparenza in capo ai soci.

Delle perplessità potrebbero essere individuate con riferimento alla possibilità di beneficiare dell'esenzione dall'imposta di successione e donazione di cui si è discusso nelle precedenti pagine.

⁴⁵ L. FERRAJOLI, *Abuso del diritto: nuova interpretazione della Cassazione*, www.ecnews.it, 2020.

⁴⁶ Cfr. D. DEOTTO, *I percorsi tortuosi ma leciti non vanno confusi con l'abuso*, *Il Sole24Ore*, 28 agosto 2019.

⁴⁷ Cfr. D. DEOTTO, *Abuso del diritto: i fraintendimenti su effetti economici e giuridici*, *Il Sole24Ore*, Norme e Tributi, 8 gennaio 2020, n.1, p. 58-71.

A parere di chi scrive e sulla base degli orientamenti dottrinali, se ne può dedurre che non sia ravvisabile una situazione abusiva in quanto è lo stesso ordinamento che disciplina espressamente il regime di esenzione.

E' pur vero che l'applicazione di tale regime di esenzione è stato oggetto di vari orientamenti interpretativi, tutt'altro che uniformi, che, uniti all'assenza di una vera e propria presa di posizione da parte dell'Amministrazione Finanziaria sul punto, rendono inevitabile la necessità di procedere con cautela nel momento in cui si voglia beneficiare dell'agevolazione valutando attentamente le modalità e il contesto in cui l'operazione viene posta in essere.

BIBLIOGRAFIA

- A. BUSANI, *Esenti le quote delle società semplici*, Il Sole 24 Ore del 27 gennaio 2018, 19.
- A. BUSANI, *L'agevolazione per il passaggio generazionale dell'azienda*, in “Le società”, 2018.
- A. GINEX, *Le società semplici di mero godimento quale strumento di protezione patrimoniale*, in Patrimoni, finanza e internazionalizzazione n. 21/2019, www.ecnews.it
- D. DEOTTO, *Abuso del diritto: i fraintendimenti su effetti economici e giuridici*, Il Sole24Ore, Norme e Tributi, 8 gennaio 2020, n.1, p. 58-71.
- D. DEOTTO, *I percorsi tortuosi ma leciti non vanno confusi con l'abuso*, Il Sole24Ore, 28 agosto 2019.
- D. STEVANATO, *I trasferimenti di aziende e partecipazioni nell'imposta di successione e donazione: aspetti critici delle nuove fattispecie di esenzione*”, in Dialoghi di diritto tributario, 2007
- Fondazione Centro Studi U.N.G.D.C.E.C., *La società semplice nella pianificazione e protezione del patrimonio*, Circolare n. 2, 2019.
- G. BARALIS, *L'eretica società semplice di mero godimento immobiliare*, in Studi del Cons. naz. del Notariato n. 73/2016
- G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, 2008
- G.A. OBEREGELSBACHER, *Come gestire il passaggio generazionale*, Milano, 2017
- L. FERRAJOLI, *Abuso del diritto: nuova interpretazione della Cassazione*, www.ecnews.it, 2020.
- M. CARONE – M. PISCETTA, *La società semplice e l'organizzazione dei patrimoni familiari*, 2019.

M. ORIANI – B. ZANABONI a cura di, *Governance del patrimonio e passaggio generazionale. Proteggere e trasmettere i capitali nel tempo*, 2013.

M.V. CERNIGLIARO DINI, *Commento all'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1990*, in G. MARONGIU, a cura di, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Vol. IV, 2011, 1162-1163.

P. GHIONNI, *Società di mero godimento tra teoria generale e nuovo diritto societario*, in Riv. Società, 2008

P. SPADA, *Dalla società civile alla società semplice di mero godimento*, studio n. 69-2016/1, approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 31 marzo 2016

P. VOLA, *La pianificazione del passaggio generazionale nelle family firms*, 2012

S. LOCONTE, *Strumenti di pianificazione e protezione patrimoniale*, III Edizione, 2018.

T. CACIOLLI, *La società semplice, tra mero godimento e attività economica non commerciale – Il commento*, in Le Società, 7/2017.