

---

# Trasformazione societaria: attenti all'elusione fiscale

---

di [Commercialista Telematico](#)

**Publicato il 4 Gennaio 2014**

La trasformazione da società SRL a società semplice nasconde alcune problematiche di elusività fiscale: ecco gli aspetti a cui prestare attenzione.

L'istanza di interpello oggetto della risoluzione 84/e del 27 novembre 2013, riguarda l'interpretazione dell'art. 37-bis d.p.r. 600/1973.

L'interpellante è una società semplice, prima società a responsabilità limitata, nata a seguito di un'operazione di trasformazione.

Il documento offre lo spunto ad una precisazione da parte dell'Agenzia delle entrate che sottolinea come l'accertata natura elusiva dell'operazione non determini

*“una diversa soggettività ai fini fiscali e civilistici, ma vi è soltanto la necessità di definire l'imposta elusa, approntando tutti i necessari accorgimenti per poterla determinare correttamente ed eventualmente verificare successivamente”.*

L'accertamento dell'elusività della condotta fiscale del contribuente non implica, inoltre, l'invalidità degli atti posti in essere né sotto l'aspetto civilistico né nei confronti degli altri soggetti e della stessa Amministrazione finanziaria.

La risoluzione puntualizza il significato e le conseguenze del primo degli effetti che derivano dall'applicazione dell'art. 37-bis d.p.r. 600/1973, la norma che, come è noto, “consente all'Amministrazione finanziaria, in materia di imposte dirette, di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, che siano privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, diretti ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti, a condizione che siano state poste in essere una o più delle operazioni di cui al comma 3”.

In sostanza, la norma che permette “all’Amministrazione finanziaria di disporre la disapplicazione della norma regolatrice del fatto storicamente verificatosi e di applicare, invece, una norma la cui fattispecie non si è concretamente verificata”.

Per questo, il concetto di inopponibilità degli atti, fatti e negozi elusivi all’Amministrazione finanziaria, espresso nel comma 1, ha un effetto “limitato” nel senso che rende tali atti inefficaci limitatamente agli effetti fiscali che gli stessi conseguono o tendono a conseguire: in questo senso,

*“l’inopponibilità del negozio all’Amministrazione finanziaria riguarderebbe ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dalla operazione elusiva (Cass. Civ., SS. UU., sent. n. 30055/2008)”.*

L’inopponibilità ha, quindi, una valenza esclusivamente fiscale, per cui i comportamenti posti in essere dai contribuenti sono, in ogni caso, validi e rilevanti sul piano civilistico.

Inoltre, evidenzia il documento dell’Agenzia delle entrate, “il riferimento alla nozione di inopponibilità avviene in modo del tutto particolare, cioè senza rispettare l’ordinaria nozione di efficacia (effetto tipicamente connesso alla inopponibilità) poiché quest’ultima ha normalmente portata generale nei confronti del soggetto nei cui confronti si produce; mentre, in questo caso, detta inefficacia è soltanto relativa, giacché l’atto, il fatto o il negozio conserva piena rilevanza effettuale sotto tutti gli altri profili tributari diversi da quelli che attengono al fenomeno elusivo (per esempio, per le imposte indirette)”.

### **La fattispecie**

Una società a responsabilità limitata, nel 2002, a seguito di un’operazione di ristrutturazione societaria, si era trasformata in società semplice. Tale operazione era stata considerata, ai sensi dell’articolo 37-bis del DPR n. 600 del 1973, elusiva e pertanto l’Agenzia delle entrate aveva emesso un avviso di accertamento per l’anno d’imposta 2007 disconoscendo, anche nel relativo accertamento per adesione, gli effetti fiscali della suddetta trasformazione e conseguentemente rideterminando il reddito imponibile ai fini IRES ed IRAP secondo il regime tributario proprio delle società di capitali e non delle società semplici.

La società con apposita istanza di interpello, pone più quesiti, prospettando due ipotesi opposte:

1. di comportarsi, per tutti gli effetti fiscali, come una società a responsabilità limitata a decorrere dal 2007, pur avendo la forma giuridica della società semplice;
2. di non trasformarsi da società semplice in società a responsabilità limitata, mantenendo l'attuale forma giuridica,

e, relativamente alle due situazioni rappresentate, nell'ordine, chiede quali siano gli effetti, ai fini delle imposte dirette e indirette, della eventuale trasformazione da società semplice a società a responsabilità limitata e, nel secondo caso, chiarimenti riguardo:

1. • alla possibilità di optare per un preesistente consolidato fiscale nazionale che ha come consolidante ALFA S.p.A.;
  - alla possibilità di aderire alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo (avente come controllante ALFA S.p.A.);
- 
1. • alla modulistica dichiarativa da utilizzare.

Nella prima ipotesi esposta, "Ai fini delle imposte dirette (IRES e IRAP)", la società istante ritiene

*"che l'eventuale trasformazione da società semplice a società a responsabilità limitata debba avvenire in regime di neutralità fiscale e senza generare due periodi di imposta distinti nello stesso esercizio. Perciò, non sarebbero realizzate plusvalenze o minusvalenze e resterebbe inalterato il valore fiscale dei beni in continuità con gli atti impositivi perfezionati.*

*Ai fini delle imposte indirette, la società istante ritiene che la trasformazione:*

- è operazione fuori dal campo di applicazione ai fini IVA ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- l'eventuale applicazione delle imposte ipotecaria e catastale avverrebbe in misura fissa".

Relativamente, invece, alla eventualità di mantenere la forma giuridica della società semplice, l'interpellante, afferma:

- quanto alla possibilità di accedere al preesistente regime del consolidato fiscale nazionale della consolidante ALFA S.p.A., che non debba essere considerata di ostacolo a tale partecipazione la propria veste giuridica "formale" di società semplice perché essa è stata disconosciuta dalla stessa Amministrazione Finanziaria.

Sarebbe, quindi, possibile optare per detto regime a prescindere dalla previa trasformazione in società a responsabilità limitata, in quanto l'istante è già soggetta al regime fiscale proprio delle società di capitali e, comunque, ricorrono anche gli ulteriori requisiti al riguardo necessari.

In questo caso, sotto il profilo temporale, si ritiene che l'adesione al consolidato fiscale nazionale possa avvenire con effetto dal 1° gennaio 2013 entro il 16 giugno 2013, oppure dal 1° gennaio 2012 avvalendosi della disposizione introdotta dall'articolo 2, comma 1, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, in quanto il termine ordinario per optare, in questo caso, è scaduto il 16 giugno 2012";

- quanto alla possibilità di optare per la procedura di liquidazione IVA di gruppo, di potervi aderire, sussistendo le condizioni di legge, anche senza la previa trasformazione in società a responsabilità limitata per le stesse ragioni esposte al precedente punto, con effetto già dall'anno 2013 oppure dal 1° gennaio 2012 (in ambedue le ipotesi avvalendosi sempre di quanto disposto dall'articolo 2, comma 1, del D.L. n. 16 del 2012);
- quanto alla modulistica dichiarativa da utilizzare di dovere presentare le dichiarazioni fiscali per il periodo di imposta 2012, utilizzando la modulistica propria delle società di capitali, identificandosi come società a responsabilità limitata, anche qualora continuasse ad avere la forma giuridica di società semplice.

## **Il parere dell'agenzia delle Entrate**

Premesso che la società istante, a valere dalla data di effetto della trasformazione, è soggettivamente una società semplice, la risoluzione distingue le due circostanze esposte.

- 1^ ipotesi: la società semplice non viene trasformata in società a responsabilità limitata. Il documento di prassi chiarisce che la società (semplice) deve, comunque, determinare il reddito

imponibile secondo le regole proprie delle società a responsabilità limitata, adottandone la modulistica (modello UNICO SC) e tenere obbligatoriamente i libri e le scritture contabili previsti ai sensi dell'articolo 14 del D.P.R. 600 del 1973.

Inoltre, non può optare per il regime del consolidato fiscale nazionale, né aderire alla procedura di liquidazione dell'IVA trattandosi di una società semplice<sup>1</sup> e non presentando, quindi, i requisiti soggettivi per poter accedere a detti regimi fiscali.

- 2<sup>a</sup> ipotesi: decisione di trasformare la società semplice in una società a responsabilità limitata.

In questo caso, l'operazione di trasformazione che ripristinerebbe la situazione pregressa già disconosciuta dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte dirette sarebbe irrilevante a tali fini. L'Amministrazione finanziaria concorda con il contribuente che l'operazione "dovrà avvenire, in neutralità fiscale, senza generare plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti e senza generare due periodi di imposta distinti nello stesso esercizio". Ciò perché per effetto dell'accertamento dell'elusività dell'operazione di trasformazione da società a responsabilità limitata in società semplice, la società istante determina il reddito secondo le disposizioni che regolano le società di capitali. Inoltre, la dichiarazione "UNICO SC" dovrà essere presentata, in via ordinaria, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (cfr. art. 2, c. 2, D.P.R. n. 322/1998).

In particolare non trova applicazione "il combinato disposto di cui agli articoli 170, comma 2, e 171, comma 1, del TUIR, nonché dell'articolo 5-bis, comma 1, del D.P.R. n. 322 del 1998, la trasformazione, qualora sia deliberata nel corso del periodo d'imposta, implica la necessità di frazionare lo stesso quando il reddito del periodo ante trasformazione (ossia quello maturato nel periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di efficacia della trasformazione) debba essere assoggettato a tassazione secondo modalità diverse da quelle in base alle quali è determinato il reddito del periodo post trasformazione (ossia quello maturato nel periodo compreso tra la data di efficacia della trasformazione e la data di chiusura del periodo d'imposta)".

Relativamente alle imposte indirette, detta trasformazione deve essere assoggettata ad imposta di registro trattandosi di un'operazione fuori campo di applicazione dell'IVA, per carenza del requisito soggettivo dell'imposta, ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Per quanto concerne l'imposta di registro, la risoluzione ricorda che l'atto di trasformazione da società semplice in società a responsabilità limitata sconta l'imposta fissa di euro 168,00 come previsto per "le altre modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe" ai sensi della lettera c) dell'articolo

42 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Nella stessa misura (euro 168,00) sono dovute le imposte ipotecaria e catastale ai sensi dell'articolo 10 del D.lgs. n. 347 e dell'articolo 4 della tariffa allegata al D.lgs. n. 3473, nel caso in cui nel patrimonio della società che deve essere trasformata siano compresi beni immobili: infatti, ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, disciplinate dal Decreto legislativo n. 347 del 31 ottobre 1990, l'atto di trasformazione societaria non comporta il trasferimento della proprietà di beni immobili né la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari.

3 gennaio 2013

Cinzia Bondì

1Cfr: Art 120, comma 1, del TUIR, richiamato anche dall'articolo 2, comma 1, del D.M. 9 giugno 2004, che dispone che, ai fini della disciplina del consolidato, "si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata" e D.M. 13 dicembre 1979, concernente la disciplina dell'IVA di gruppo, emanato ai sensi dell'articolo 73, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede, all'articolo 2, comma 1, che "si considerano controllate soltanto le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata".

2L'articolo 4 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 disciplina gli atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

3Cfr. circolare n. 37 dell'11 Luglio 1991.