

---

## Quando la trasformazione è elusiva...

---

di [Maria Benedetto](#)

**Publicato il 20 Gennaio 2014**

la trasformazione da S.r.l. a società semplice, quando considerata operazione fiscalmente elusiva, comporta, sul piano fiscale, un “ritorno al passato” nel senso che si applica l’articolo 37-bis del DPR 600/73 e vengono quindi disconosciuti i vantaggi ottenuti e viene richiesta la maggiore imposta dovuta

L’art. 37-bis del DPR 600/1973 stabilisce che è inopponibile all’Amministrazione Finanziaria il comportamento fiscale assunto al solo fine di ricavare un indebito vantaggio fiscale

Con la Risoluzione n. 84/E del 27 novembre 2013 l’Agenzia delle Entrate ha puntualizzato che la trasformazione da S.r.l. a società semplice, quando considerata operazione fiscalmente elusiva, comporta, sul piano fiscale, un “ritorno al passato” nel senso che si applica l’articolo 37-bis del DPR 600/73 e vengono quindi disconosciuti i vantaggi ottenuti e viene richiesta la maggiore imposta dovuta. Pertanto, sul piano fiscale si dovrà comportare come una Srl, mentre sul piano civilistico continuerà ad essere una società semplice.

### Premessa

L’istanza di interpello è stata presentata da una società cui l’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate aveva contestato il carattere elusivo di un’operazione di ristrutturazione societaria che prevedeva, tra l’altro, la trasformazione dell’istante da società a responsabilità limitata in società semplice.

L’Ufficio, in particolare, con avviso di accertamento relativo all’anno 2007, seguito dall’atto di adesione, aveva disconosciuto gli effetti fiscali della predetta trasformazione, rideterminando il reddito imponibile ai fini Ires ed Irap, mediante l’applicazione del regime tributario proprio delle società di capitali.

Con la **Risoluzione n. 84/E** del 27 novembre 2013 l’Agenzia delle Entrate ha precisato che una trasformazione da Srl a società semplice, se considerata elusiva dal Fisco, comporta sul piano fiscale un “**ritorno al passato**”, nel senso che si applica l’art. 37-bis del DPR 600/1973 e vengono quindi disconosciuti i vantaggi ottenuti e viene richiesta la maggiore imposta dovuta. La trasformazione resta

valida dal punto di vista civilistico. Pertanto dal punto di vista fiscale si dovrà comportare come una Srl mentre dal punto di vista civilistico si comporterà come una società semplice e non potrà optare per il consolidato fiscale nazionale né aderire alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, regimi entrambi preclusi alle società semplici.

### **L'operazione elusiva**

Il carattere dell'elusione è quello di un "risparmio d'imposta asistemico".

La fattispecie elusiva contiene operazioni che sono realmente concluse tra le parti e non comporta artifici o raggiri. Gli schemi negoziali in essa realizzati sono però concatenati in modo tale da realizzare vantaggi asistemici, e perciò indebiti.

Il risparmio d'imposta a carattere "elusivo" è solamente quello che, anche se non espressamente, il sistema disapprova o vieta. Tale divieto implicito comporta grandi difficoltà a contestare nei comportamenti posti in essere qualche profilo di illegittimità; la norma antielusiva dell'articolo 37-bis appare dunque congegnata soprattutto quale incoraggiamento rivolto ai contribuenti, per un approccio preventivo e non contenzioso alle problematiche fiscali.

L'art. 37-bis consente all'Amministrazione Finanziaria di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante atti, fatti e negozi, collegati tra loro, che siano privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, nonché ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti.

Il primo effetto derivante dalla condotta elusiva è definito in termini di **inopponibilità** all'Amministrazione finanziaria degli atti, fatti e negozi elusivi; il secondo effetto prevede che l'Amministrazione finanziaria disconosca i vantaggi tributari e possa sancire il pagamento delle imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento in opponibile all'amministrazione.

### **Parere dell'Agenzia delle Entrate**

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un'istanza in merito ad un'operazione di ristrutturazione societaria giudicata come elusiva dall'Amministrazione finanziaria e dalla quale avevano avuto origine degli avvisi di accertamento ai fini Ires ed Irap. La società istante si era trasformata da società a responsabilità limitata a società semplice. L'Amministrazione finanziaria aveva disconosciuto gli effetti fiscali della trasformazione ed aveva applicato il regime tributario delle società di capitali e non quelle delle società semplici.

La società istante chiedeva chiarimenti in merito agli effetti fiscali che sarebbero derivati dalla trasformazione della società semplice di nuovo in srl. In pratica la stessa società chiedeva di poter effettuare le scelte tipiche da società di capitali pur rimanendo società semplice.

Ai fini delle imposte dirette, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'eventuale trasformazione da società semplice in srl deve 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.

Infatti, nel caso di specie, la società istante determina già, per effetto dell'accertamento dell'antielusività dell'operazione di trasformazione da società a responsabilità limitata in società semplice, il reddito secondo le modalità proprie delle società di capitali.

Pertanto la dichiarazione UNICO SC dovrà essere presentata in via ordinario entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.

Con la Risoluzione n. 84/E del 2013, l'Agenzia precisa che la trasformazione:

- Sarà fuori campo Iva per carenza del requisito soggettivo dell'imposta;
- Sarà assoggettata ad imposta di registro nella misura fissa di 168 euro;
- Nel caso in cui nel patrimonio della società trasformando siano compresi beni immobili, ai fini delle imposte ipotecaria e catastale l'atto di trasformazione societaria non comporta il trasferimento di diritti reali immobiliari. Pertanto le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa di 168 euro.

Il valore fiscale dei beni deve essere ridotto degli ammortamenti riconosciuti in deduzione del reddito imponibile accertato.

In definitiva la trasformazione, in riferimento alle imposte dirette, **sarà fiscalmente irrilevante**.

La trasformazione sarà invece rilevante ai fini delle imposte indirette .

Nessun **effetto civilistico** può verificarsi in relazione ai controlli effettuati dall'amministrazione finanziaria. Pertanto laddove una società di capitali diviene società semplice, ai fini giuridici questo sarà il regime della società trasformata: l'accertamento dell'elusività non comporta contestazioni sulla validità, sotto il profilo civilistico, degli atti posti in essere dal contribuente, sia nei confronti di altri soggetti sia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria disconoscendo solo i vantaggi fiscali di cui si è voluta impropriamente avvalere.

La Circolare del Ministero delle Finanze del 19 dicembre 1997, n. 320/E precisa che l'art. 37-bis, anche in virtù della sua collocazione nell'ambito del D.P.R. n. 600/73 può spiegare effetti esclusivamente nell'ambito tributario, ferma restando la validità, ai fini civilistici, degli atti posti in essere dal contribuente ancorchè questi siano in opponibili all'Amministrazione Finanziaria.

In ragione del principio di inopponibilità, l’Agenzia precisa che non esiste una diversa soggettività ai fini fiscali e civilistici, ma vi è solo la necessità di definire l’imposta elusa. Pertanto dalla data di trasformazione, la società è da considerarsi una società semplice a tutti gli effetti e, laddove non si voglia procedere ad ulteriore trasformazione in soggetto Ires, la società stessa determina comunque le imposte con le regole dei soggetti Ires pur non potendo accedere ai regimi di consolidato e liquidazione Iva di gruppo. Nel caso in cui si opti per una trasformazione in società di capitali, l’operazione non avrà, ai fini delle imposte dirette, gli effetti di un’operazione fiscalmente realizzativa sulla società trasformanda. Quindi la nuova trasformazione non farebbe altro che ripristinare giuridicamente le situazione esistente.

20 gennaio 2014

Maria Benedetto