

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Risultanze civlistiche e Tuir sotto un unico tetto

di Giovanni Valcarenghi

L'Agenzia delle entrate, con la [**risoluzione 84/E di ieri**](#) si è pronunciata negativamente sulla possibilità, per un contribuente, di assumere un **comportamento fiscale difforme a quello risultante dalla particolare forma giuridica adottata**; ciò, anche se la società fosse stata interessata da una operazione straordinaria qualificata come elusiva dalla amministrazione finanziaria.

Vediamo di capire meglio la situazione. Nell'anno 2002, una società si è trasformata da srl a società semplice, nell'ambito di una procedura di **ristrutturazione** del gruppo cui apparteneva. Tale circostanza, durante una verifica fiscale, è stata ritenuta avere **natura elusiva**, con la conseguente inopponibilità degli effetti prodotti verso l'Amministrazione finanziaria. Dopo avere definito la propria posizione per l'annualità oggetto di accertamento, la società ora chiede all'Agenzia se sia corretto, a prescindere dalla forma giuridica assunta (società semplice) comportarsi, ai soli fini fiscali, come una società di capitali sin dal 2007, **rendendo di fatto priva di effetti la trasformazione posta in essere**. Inoltre, ove fosse accolta la prospettata soluzione, si chiede anche di sapere se sia possibile **mantenere la tassazione consolidata di gruppo** e la adesione al regime di liquidazione IVA di gruppo.

Le entrate richiamano i canoni fondamentali dell'**articolo 37-bis del DPR 600/73**, il quale consente 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 richiamate al comma 3 della predetta norma.

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, quindi, **sancire il pagamento delle imposte** determinate in base alle disposizioni eluse. Ricorda, inoltre, che l'accertamento dell'elusività non comporta contestazioni sulla validità, sotto un profilo civilistico, degli atti posti in essere dal contribuente, sia nei confronti di altri soggetti, sia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. 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). Nel caso particolare, secondo le proposte dell'istante, sembrerebbero coesistere due diverse

anime, visto che una società semplice si comporterà come una società a responsabilità limitata. Quindi, la società istante, a valere dalla data di effetto della trasformazione, è soggettivamente una **società semplice** ed a nulla vale che intenda comportarsi come società a responsabilità limitata.

Le Entrate sono dell'avviso che **la società non possa né optare per il regime del consolidato fiscale nazionale, né aderire alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo**, perché questi regimi non sono optabili da una società semplice.

Nel caso in cui, invece, si decidesse di trasformare la società semplice in una società a responsabilità limitata, detta operazione:

- non avrà, ai fini delle imposte dirette, gli effetti di una operazione fiscalmente realizzativa sulla società trasformanda, in considerazione della specifica circostanza per cui la trasformazione perfezionata in precedenza è stata disconosciuta ai fini delle imposte dirette;
- il disconoscimento determina la necessità di applicare un regime di neutralità fiscale che si traduce anche nella non necessità di frazionare il periodo di imposta in due diversi periodi, posto che medesimo è il regime fiscale che sugli stessi verrà applicato;
- la dichiarazione dei redditi sarà unica per l'intero periodo.

La risoluzione ricorda anche che, a prescindere dal perfezionamento della trasformazione in società a responsabilità limitata, il valore fiscale dell'unico asset di proprietà deve essere determinato **riducendo il valore fiscale originario** - esistente alla data della prima trasformazione - **dell'ammontare degli ammortamenti fiscali riconosciuti in deduzione dal reddito imponibile accertato**.

Relativamente alle imposte indirette, la (retro)trasformazione da s.s. a srl:

- è operazione fuori campo di applicazione dell'IVA;
- sconta imposta di registro in misura fissa di 168,00 euro;
- nel caso in cui nel patrimonio della società trasformanda siano compresi beni immobili, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa di euro 168,00 (circolare n. 37 dell'11 Luglio 1991).