

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Conseguenze di una trasformazione “elusiva” in società semplice

di **Fabio Landuzzi**

Qualora un'operazione di **trasformazione regressiva** da **società di capitali a società semplice** fosse aggredita dall'Amministrazione finanziaria in forza di una sua **presunta connotazione elusiva**, e questo rilievo si consolidasse per effetto della **definizione dell'accertamento** oppure per il formarsi di una **pronuncia definitiva del giudice tributario**, si pone la questione, tutt'altro che agevole, di stabilire come devono **convivere le “due anime”** della trasformata società semplice, ovverosia: **quella civilistica**, che naturalmente permane come “società semplice” a tutti gli effetti; e **quella fiscale** che, invece, in forza del definitivo accertamento della elusività della trasformazione, permane regolata dalle norme riferibili al reddito di impresa e quindi dalle norme tipicamente afferenti la forma della società di capitali esistente ante trasformazione.

Questo tema è stato oggetto di una interessante disamina dell'Amministrazione finanziaria, riguardante appunto la portata della **“inopponibilità” fiscale degli atti elusivi**, contenuta nella **risoluzione n. 84/E del 27 novembre 2013**; sebbene il caso esaminato riguarda un periodo regolato dall'allora vigente art. 37-bis del Dpr 600/1973, i concetti affermati nel citato documento mantengono la loro attualità anche nella novellata **disciplina dell'abuso del diritto e della elusione fiscale** di cui all'art. 10-bis della Legge 212/2000.

La nozione di inopponibilità all'Amministrazione finanziaria viene dapprima chiarita e circoscritta al solo **disconoscimento dei vantaggi fiscali** derivanti dall'operazione elusiva, mentre **non si producono effetti demolitori dell'operazione** riguardo alla sua **validità civilistica**. Perciò, come si è accennato, nel caso di specie, a seguito della trasformazione regressiva accertata come elusiva, si ha una coesistenza sullo stesso soggetto giuridico di **due anime diverse**: quella tributaria (società di capitali) e quella civilistica (società semplice).

L'anima tributaria avrà quindi il sopravvento per quanto concerne le **modalità di determinazione del reddito imponibile** che saranno basate sulle regole previste per le società di capitali: **assoggettamento ad Ires**, predisposizione del **modello Unico SC**, obbligo di **tenuta e conservazione delle scritture contabili** prescritte dall'art. 14 del Dpr 600/1973.

Ma sotto il profilo legale, l'entità esistente post trasformazione è una società semplice e ciò, secondo l'Amministrazione, spiega effetti indiretti anche ai fini fiscali, per quanto non è **travolto** dalla succitata inopponibilità degli effetti elusivi. Così, ad esempio, alla società semplice viene **negato l'accesso al regime di consolidato fiscale** perché non rientra nelle forme elencate nell'art. 2 del DM 9 giugno 2004.

E cosa accade se la società semplice decide di **trasformarsi nuovamente in società di capitali** per porre fine a questa convivenza fra le due distinte anime?

Ebbene, **ai soli fini fiscali, la trasformazione progressiva non avrà impatto**, nel senso che non potrà assumere contenuto realizzativo, in quanto la trasformanda è già fiscalmente soggetta ai fini delle imposte sul reddito alla disciplina prevista per le società di capitali. Questa operazione sarà pertanto compiuta in **neutralità fiscale**, poiché non si realizza in questo particolare caso di specie alcun mutamento del regime applicabile ai fini delle imposte sul reddito.

Non si produrrà neppure una **interruzione del periodo d'imposta**, proprio in quanto nessuna modifica si determina sui rispettivi regimi fiscali applicabili ante e post trasformazione.

Il tutto, con l'accortezza di **recepire nella contabilità della trasformata Srl** gli stessi **valori fiscali** provenienti dalla trasformata società semplice (ma già società di capitali, per il profilo fiscale), ivi inclusi i fondi ammortamento *medio tempore* calcolati e formati con costi dedotti dalla entità legale e fiscale.