

ACCERTAMENTO

Valide ragioni extrafiscali per la trasformazione non elusiva

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

La trasformazione da società di persone in società di capitali, come precisato nella sentenza della Cassazione 9569 del 2007, non realizza un nuovo ente, ma integra una mera mutazione formale di un'organizzazione. Questa introduzione di tipo meramente civilistico è necessaria per approfondire un caso di recente trattazione, contenuto nella pronuncia della CTR Valle d'Aosta 04/03/2016, n. 5, nella quale sono stati analizzati alcuni risvolti elusivi collegati all'operazione di trasformazione. Come noto, con l'articolo 37-bis del D.P.R. 600/1973, si disciplinavano gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti, considerandoli inopponibili all'Amministrazione finanziaria e disconoscendone i vantaggi tributari. Il comma 3 dell'articolo precisava che le disposizioni si applicavano a condizione che, nell'ambito del comportamento, fossero utilizzate alcune operazioni. In particolare, si ritiene opportuno citare le più importanti in relazione al presente intervento:

- trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
- conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende.

L'articolo citato è stato abrogato dall'articolo 1, comma 2 del D.Lgs. 128/2015 e le disposizioni che lo richiamano si intendono riferite all'articolo 10-bis della L. 212/2000, in quanto compatibili. Considerato ciò, la controversia contenuta all'interno della sentenza sopra citata, deriva dall'attuazione di queste operazioni:

- **trasformazione della A. S.a.s in S.r.l.**, in ragione del mutamento di oggetto sociale;
- **conferimento da parte della A. S.r.l. di un ramo d'azienda nella società B. S.r.l.**;
- **cessione delle partecipazioni, detenute dalla A. S.r.l. in B. S.r.l., alla F. S.r.l.**

L'Amministrazione finanziaria ha contestato il fatto che, poco dopo l'effettuazione della trasformazione, ci fosse stato il conferimento di azienda e la cessione delle partecipazioni. Per questo ha considerato che l'operazione nel suo complesso si configurasse come **un'operazione dal carattere dichiaratamente elusivo**, in quanto finalizzata ad usufruire della conveniente tassazione della cessione di partecipazioni prevista dal TUIR per le società di capitali.

I giudici della CTR innanzitutto delineano l'attuale principio di abuso del diritto, affermando che:

- allo stesso viene unito il concetto di elusione;
- tale concetto è **esteso a tutti i tributi, non è limitato a fattispecie particolari** ed è corredato dalla previsione di adeguate garanzie procedimentali.

In ogni caso, quindi, a prescindere dall'esistenza di una condotta in contrasto con specifiche disposizioni, costituisce abuso del diritto l'uso distorto di strumenti giuridici allo scopo prevalente di ottenere un risparmio d'imposta. L'abuso, in sostanza, si manifesta solamente quando **lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali si configura come causa prevalente**. Nel caso in cui l'operazione sia giustificata da **ragioni extrafiscali non marginali**, non vi è abuso e la stessa pronuncia stabilisce che il contribuente è obbligato a dimostrare che esistono le ragioni de quo. La **sostanza economica** dell'operazione di trasformazione da s.a.s. in s.r.l. ivi descritta si desume dal fatto che:

- la stessa è reale, non ha natura circolare ed è coerente col fondamento giuridico dei singoli istituti;
- esiste una finalità di riordino societario e produttivo che si configura nel mutamento dell'oggetto sociale.

Sulla scorta dell'iter logico finora seguito e delle motivazioni addotte, la pronuncia prosegue avvalorando il concetto secondo cui non si possono sindacare le decisioni prese in ordine alle misure di ristrutturazione o in merito al cambiamento della forma giuridica, in quanto fondate su scelte dell'impresa di carattere strettamente discrezionale.