

RISOLUZIONE N. 84/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 27 novembre 2013

OGGETTO: Istanza di Interpello ordinario presentata ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000. Disposizioni antielusive e trasformazione societaria (articolo 37-bis del DPR n. 600 del 1973)

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante rende noto che, in data 22 febbraio 2013, ha sottoscritto un accertamento con adesione relativo all'anno 2007.

La controversia trae origine dai rilievi verbalizzati nel 2010 nei confronti della capogruppo, poi condivisi dall'Ufficio competente per la società istante, che ha emesso appositi avvisi di accertamento.

In particolare, ai sensi dell'articolo 37-bis del DPR n. 600 del 1973, la Direzione Provinciale ha ritenuto elusiva una operazione di ristrutturazione societaria, posta in essere nel 2002, che contemplava, tra l'altro, la trasformazione dell'istante da società a responsabilità limitata in società semplice.

L'Ufficio ha disconosciuto, con avviso di accertamento relativo all'anno 2007 e successivo atto di adesione, gli effetti fiscali di detta trasformazione e conseguentemente ha rideterminato il reddito imponibile ai fini IRES ed IRAP,

applicando il regime tributario proprio delle società di capitali e non più quello delle società semplici.

La società istante intende comportarsi, per tutti gli effetti fiscali, come una società a responsabilità limitata a decorrere dal 2007, pur avendo la forma giuridica della società semplice e, ciò premesso, chiede chiarimenti per quanto concerne gli effetti, ai fini delle imposte dirette e indirette, della eventuale trasformazione da società semplice a società a responsabilità limitata.

Chiede, inoltre, chiarimenti nel caso in cui l'istante decidesse di non trasformarsi da società semplice in società a responsabilità limitata, mantenendo l'attuale forma giuridica, in merito:

1) alla possibilità di optare per un preesistente consolidato fiscale nazionale che ha come consolidante ALFA S.p.A.;

2) alla possibilità di aderire alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo (avente come controllante ALFA S.p.A.);

3) alla modulistica dichiarativa da utilizzare.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

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.

Nel caso in cui si decidesse di mantenere l'attuale forma giuridica:

1) quanto alla possibilità di accedere al preesistente regime del consolidato fiscale nazionale della consolidante ALFA S.p.A., la società istante ritiene 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.

2) quanto alla possibilità di optare per la procedura di liquidazione IVA di gruppo, la società istante ritiene 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);

3) quanto alla modulistica dichiarativa da utilizzare, la società istante ritiene, infine, 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.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si osserva che l'attività di accertamento delle imposte da parte degli uffici finanziari ha carattere eventuale, essendo previsto, nel nostro ordinamento, il sistema della autoliquidazione dei tributi più importanti, che si avvale dell'istituto della dichiarazione. In questo sistema, gli uffici intervengono sui periodi d'imposta già conclusi soltanto per rettificare le dichiarazioni risultate irregolari o nella ipotesi di omessa presentazione.

Infatti, la definizione intercorsa tra l'istante e l'ufficio produce effetti soltanto nel periodo d'imposta 2007 e, eventualmente, nei periodi d'imposta successivi, qualora intervengano ulteriori definizioni.

Relativamente ai periodi d'imposta futuri, è stata presentata l'istanza di interpello in oggetto.

Ciò premesso, ai sensi dell'articolo 37 - *bis* del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973: *"1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria 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.*

2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;

b) ...”

Questa norma 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.

Si ritiene, cioè, che l'articolo 37-bis, in presenza di tutte le condizioni necessarie, consenta 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.

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, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

E' necessario precisare 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, implicando, come detto, esclusivamente il disconoscimento di vantaggi fiscali di cui ci si è voluti impropriamente avvalere e la richiesta di versamento della maggiore imposta dovuta.

Tuttavia, la risposta all'interpello in oggetto richiede di precisare la nozione di inopponibilità all'Amministrazione finanziaria.

Come detto, questa ha una valenza esclusivamente fiscale, per cui i comportamenti posti in essere dai contribuenti sono, in ogni caso, validi e rilevanti sul piano civilistico.

Inoltre, 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).

In sostanza, al verificarsi della fattispecie delineata dalla norma, l'Amministrazione finanziaria ed il giudice tributario, in caso di controversia, possono disapplicare, in materia di imposte dirette, la disciplina che è propria della fattispecie medesima per applicare a quest'ultima quella dettata dalla disposizione elusa.

Per questo motivo, come detto, questa norma ha il "limitato" effetto di consentire all'Amministrazione finanziaria di disconoscere i soli vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi definiti dalla disciplina in analisi, avendo, eventualmente, l'effetto di renderli inefficaci nel senso limitato che si è descritto.

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).

La questione non è priva di conseguenze nell'ambito delle operazioni straordinarie.

Nel caso rappresentato dall'istante, la rilevata inopponibilità della operazione di trasformazione sembra comportare la coesistenza di due anime diverse, una ai fini civilistici, l'altra ai fini tributari, della stessa società che civilisticamente è una società semplice, ma si comporta per determinati effetti fiscali come una società a responsabilità limitata.

Per quanto detto, invece, non esiste 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.

Perciò la società istante, a valere dalla data di effetto della trasformazione, è soggettivamente una società semplice.

Nel caso in cui l'istante decidesse di non trasformarsi da società semplice in società a responsabilità limitata, mantenendo l'attuale forma giuridica, detta società semplice, deve, comunque, determinare il reddito imponibile secondo le regole proprie delle società a responsabilità limitata, adottandone la modulistica (modello UNICO SC).

L'istante, inoltre, è obbligato alla tenuta dei libri e delle scritture contabili previste ai sensi dell'articolo 14 del D.P.R. 600 del 1973.

In questo caso, si è dell'avviso che l'istante 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.

Per accedere a detti regimi occorre, infatti, che le partecipanti soddisfino determinati requisiti, relativi, tra l'altro, alla forma giuridica. In particolare:

- l'articolo 120, comma 1, del TUIR, richiamato anche dall'articolo 2, comma 1, del D.M. 9 giugno 2004, dispone che, ai fini della disciplina del consolidato, *“si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata”*;
- il 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, prevede, all'articolo 2, comma 1, che *“si considerano controllate soltanto le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata [...]”*.

Le richiamate disposizioni limitano, quindi, l'accesso al consolidato e alla liquidazione dell'IVA di gruppo, in qualità di soggetto controllato, esclusivamente alle società di capitali. Poiché, come detto, la società istante è una società semplice, la stessa non ha i requisiti di carattere soggettivo per poter accedere a detti regimi fiscali.

Nel caso in cui, invece, l'istante 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, come detto, disconosciuta ai fini delle imposte dirette; del pari, si ritiene che la nuova trasformazione, che non fa altro che ripristinare giuridicamente la situazione originariamente esistente, debba essere fiscalmente irrilevante, sempre limitatamente alle imposte dirette. Pertanto, la stessa dovrà avvenire, come richiesto dall'istante, in neutralità fiscale, senza generare plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti e senza generare due periodi di imposta distinti nello stesso esercizio.

In merito a quest'ultimo punto, si rappresenta che, in linea generale, ai sensi del 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).

Nel caso in esame, la società istante determina già, per effetto dell'accertamento dell'elusività dell'operazione di trasformazione da società a

responsabilità limitata in società semplice, il reddito secondo le modalità proprie delle società di capitali. Ne consegue che, qualora la stessa decida di trasformarsi da società semplice in società a responsabilità limitata, in assenza di un mutamento del regime fiscale applicabile, non vi è, come detto, necessità di dividere l'esercizio in due periodi fiscali; pertanto, 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 (articolo 2, comma 2, del D.P.R. n. 322 del 1998).

Relativamente alle imposte indirette, detta trasformazione è, comunque, 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. In questo caso, non essendo soggetta ad IVA, l'operazione di trasformazione deve essere assoggettata ad imposta di registro.

Per quanto concerne l'imposta di registro, si rammenta che gli atti propri delle società trovano la loro disciplina nell'articolo 4 della tariffa, parte I, allegata al DPR n. 131 del 1986.

L'articolo 4 disciplina, infatti, 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.

In particolare, all'atto di trasformazione da società semplice in società a responsabilità limitata si applica la lettera c) dell'articolo 4 che prevede l'imposta fissa di euro 168,00 per le "altre modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe".

Nel caso in cui nel patrimonio della società trasformanda siano compresi beni immobili, si precisa, inoltre, ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, disciplinate dal Decreto legislativo n. 347 del 31 ottobre 1990, che l'atto di trasformazione societaria non comporta il trasferimento della proprietà di beni immobili né la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari. Pertanto, le imposte

ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa di euro 168,00, ai sensi dell'articolo 10 del D.lgs. n. 347 e dell'articolo 4 della tariffa allegata al D.lgs. n. 347 (cfr. circolare n. 37 dell'11 Luglio 1991).

In ogni caso, ai fini delle imposte dirette, si osserva 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.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE