

## Accertamento

# ELUSIONE FISCALE

## L'INOPPONIBILITÀ VALE ai SOLI FINI delle IMPOSTE DIRETTE

di Emanuele Rossi

### QUADRO NORMATIVO

Per mezzo dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF 6337a], l'Amministrazione finanziaria può disconoscere gli effetti di taluni tipi di atti, fatti o negozi posti in essere dal contribuente, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni ritenute eluse.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la R.M 27.11.2013, n. 84/E, l'inopponibilità in questione vale ai soli fini delle imposte diret-

te, non riverberando effetti sul piano civile e su quello delle imposte indirette. Come accennato nella risoluzione, per aversi conseguenze anche su questi ultimi aspetti occorre fare riferimento non al concetto di elusione ma a quello di abuso del diritto, di matrice giurisprudenziale, prossimo alla regolamentazione in chiave legislativa per effetto della delega fiscale attualmente all'esame del Parlamento.

**ELUSIONE FISCALE:** nell'ambito del corretto adempimento dell'obbligazione tributaria si è soliti distinguere il concetto di evasione da quello di elusione dell'imposta.

Il primo, concerne il mancato versamento delle imposte in conseguenza della diretta violazione di una norma tributaria.

Il secondo contempla l'illegittimo risparmio d'imposta non conseguente ad una violazione diretta della norma ma ad un suo aggiramento attraverso un comportamento formalmente ineccepibile ma sostanzialmente scorretto.

Il fenomeno elusivo è disciplinato nel nostro ordinamento all'interno dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF 6337a].

Secondo tale disposizione, risultano inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti ed 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.

Il disposto dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973, non ha portata generale ma deve essere applicato solo con riferimento alle fattispecie individuate dal co. 3 del

medesimo articolo (trasformazioni, fusioni, cessioni di crediti, cessioni di eccedenze d'imposte, ecc.).

Lo stesso articolo prevede che l'accertamento sia subordinato al rispetto di determinate garanzie poste a tutela del contribuente.

Il riferimento è, in particolare, all'obbligo in capo all'Ufficio di:

- richiedere chiarimenti al contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, a pena di nullità dello stesso. Tali chiarimenti devono essere inviati entro 60 giorni dalla richiesta operata dall'Ufficio, il quale è tenuto a motivare l'accertamento, sempre a pena di una sua nullità, in relazione alle giustificazioni ricevute, procedendo se del caso alla richiesta delle maggiori imposte dovute in base alle disposizioni ritenute eluse;
- procedere, in pendenza di giudizio per effetto di impugnazione dell'avviso da parte del contribuente, all'iscrizione a ruolo delle maggiori imposte di cui sopra solo dopo la sentenza della Ctp.

Le predette garanzie, ad oggi, operano limitatamente ad un accertamento effettuato ai sensi dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 e non anche ad una ripresa

fondata sul concetto di **abuso del diritto**.

Quest'ultimo, di matrice giurisprudenziale, <sup>(1)</sup> opera per le fattispecie e gli ambiti diversi da quelli contemplati dall'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973, ed è in attesa di una **regolamentazione** di carattere legislativo che avverrà presumibilmente per effetto dell'approvazione della cd. «Delega fiscale», attualmente all'esame del Parlamento.

Sul punto date le **imminenti novità** non si ritiene di dilungarsi oltre.

Restando al concetto di **elusione** proprio dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 è di interesse l'analisi della R.M. 84/E/2013, pubblicata dall'Agenzia delle Entrate in data 27.11.2013.

Con tale documento, l'Ufficio esamina gli effetti dell'**inopponibilità** di cui sopra, evidenziando come la stessa valga soltanto ai fini delle **imposte dirette**, non riverberando **effetti** sul **piano civile** e su quello delle **imposte indirette**.

**R.M. 84/E/2013 – CASO:** un contribuente ha proposto interpello ordinario, ai sensi dell'art. 11, L. 212/2000 [CFF 6725] (cd. Statuto del contribuente), al fine di conoscere le conseguenze di un **accertamento** eseguito ai sensi dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973.

Nel caso oggetto di analisi l'istante aveva definito in **adesione** un **accertamento** subito ai sensi di tale ultima norma, per mezzo del quale l'Ufficio aveva ritenuto **elusiva** la **trasformazione societaria**, posta in essere nel 2002, per mezzo della quale il medesimo istante era passato dalla forma giuridica di **S.r.l.** a quella di **società semplice**.

Disconoscendo gli **effetti** di tale **trasformazione**, l'Agenzia delle Entrate aveva così rideterminato il **reddito imponibile** della **società trasformata** ai fini Ires ed Irap, applicando il regime proprio delle **società di capitali** e non più quello delle **società semplici**.

Avendo sottoscritto in adesione l'**accertamento**, l'istante aveva quindi il problema di conoscere quale sarebbe dovuto essere il giusto comportamento da tenersi per il futuro, distinguendo tra due possibili **opzioni** di:

- procedere di nuovo ad una **trasformazione** da **società semplice** in **S.r.l.** Nel qual caso, conoscere se per l'Amministrazione finanziaria tale operazione era da ritenersi **neutrale**, ai sensi dell'art. 170, D.P.R. 917/1986 [CFF 5270], ovvero **realizzativa** sulla falsariga dell'**interpretazione estensiva**

data del co. 2, dell'art. 171, D.P.R. 917/1986 [CFF 5271] (Dre Piemonte Nota 20.7.2007, n. 46754), secondo il quale la **trasformazione** di un **ente non commerciale** in **società commerciale** si considera **conferimento** limitatamente ai **beni diversi** da quelli già compresi nell'**azienda** o **complesso aziendale** dell'**ente** stesso;

- non intendendo procedere di nuovo con una **trasformazione**, conoscere il pensiero dell'Amministrazione finanziaria circa la possibilità di far aderire la **società semplice**, sia al **preesistente consolidato fiscale nazionale** avente come **consolidante** la società Alfa S.p.a., che alla procedura di **liquidazione** dell'**Iva di gruppo** avente come **controllante** la medesima Alfa S.p.a.; infine, sapere quale fosse la **corretta modulistica** da utilizzare nella presentazione dei **modelli dichiarativi**.

Nel rispondere ai **quesiti** posti l'Agenzia delle Entrate è partita da un punto fondamentale, ovvero il fatto che l'**inopponibilità** sancita dall'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973, trovi applicazione solo con riferimento alle **imposte dirette** che si intendono **eluse**, rimanendo impregiudicati gli ulteriori **effetti** perseguiti dal contribuente attraverso le **operazioni** poste in essere.

**IRRILEVANZA sul PIANO CIVILE:** ciò vuol dire, nel caso in esame, che l'accertamento dell'**elusività** dell'operazione di **trasformazione** posta in essere nel 2002 non comporta la contestazione della **validità** dell'**operazione** medesima sotto un profilo civilistico, sia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che degli altri soggetti terzi.

Ad esempio, quindi, l'**inopponibilità** fatta valere dall'Agenzia delle Entrate nulla ha a che fare con il cambio del regime di **responsabilità** attuato per mezzo della **trasformazione**, con il che resta impregiudicato il passaggio dal regime di **responsabilità limitata** a quello della **responsabilità illimitata** proprio delle **società semplici**.

Ancora, con l'**accertamento** resta ferma la problematica della **preventiva escussione** propria delle **società semplici**; in quest'ultime, infatti, il **creditore sociale** è legittimato a chiedere direttamente al **singolo socio illimitatamente responsabile** l'**accertamento** e l'**adempimento** dell'intera prestazione, senza necessità di convenire prima la **società**, anche se il **socio** cui sia stato richiesto il **pagamento** dei **debiti sociali** può domandare la **preventiva escussione**

(1) Cass., Sez. Un., 30055, 30056, 30057/2008.

del **patrimonio sociale**, indicando i beni sui quali il creditore possa agevolmente soddisfarsi.

Problematiche assenti nelle **S.r.l.**, dove invece, in assenza di **garanzie** prestate dal **socio**, l'unica a rispondere nei confronti dei **terzi** è la **società** con il proprio **patrimonio**.

**TRASFORMAZIONE «NEUTRALE» ai FINI dell'ACCERTAMENTO – IMPOSTE DIRETTE:** la rilevanza dell'inopponibilità della **trasformazione** ai soli fini delle **imposte dirette** comporta che, in caso di **nuova trasformazione** da **società semplice** in **S.r.l.**, dal lato delle **imposte dirette** l'operazione sarà completamente **irrilevante** mentre, per le **imposte indirette**, occorrerà rifarsi alla normativa di carattere generale presente in materia.

Ma andiamo con ordine.

Sul versante delle **dirette**, avendo con l'**accertamento** l'Agenzia delle Entrate proceduto alla **rideterminazione** del **reddito imponibile** secondo la normativa propria dei **sogetti Ires**, è come se la **trasformazione** a riguardo non fosse mai avvenuta.

Infatti, nel periodo **ante trasformazione** la **S.r.l.** applicava la normativa dettata in materia di **sogetti Ires**, così come la società semplice trasformata si era trovata a dover adottare le medesime regole in conseguenza dell'**accertamento**.

Per effetto di ciò, afferma l'Ufficio, l'eventuale **trasformazione** da **società semplice** in **S.r.l.** non costituirà né realizzo, né distribuzione di **plusvalenze** e **minusvalenze** di beni, ai sensi dell'art. 170, D.P.R. 917/1986. Questo è un chiarimento importante, visto che, in assenza di tale pronuncia, sarebbe perlomeno restata in dubbio una **visione realizzativa** dell'**operazione** in virtù del co. 2 dell'art. 171, D.P.R. 917/1986, il quale, come noto, dispone l'**assimilazione** al conferimento della **trasformazione** da **ente non commerciale**, quale può essere assimilata la **società semplice**, in **società commerciale**, quale è appunto la **S.r.l.**

Sul punto l'Ufficio prosegue chiarendo come la citata **neutralità** comporti la presentazione di un'**unica dichiarazione**, relativamente all'esercizio nel corso del quale avrà **efficacia giuridica** l'eventuale **trasformazione**.

In linea generale, infatti, il combinato disposto degli

artt. 170, co. 2, 171, co. 1, D.P.R. 917/1986 e dell'art. 5-bis, D.P.R. 322/1998 [CFF ● 6631], prevedono in caso di **trasformazione** deliberata nel corso del periodo d'imposta la necessità di frazionare lo stesso quando il periodo **ante trasformazione** debba essere assoggettato ad imposizione secondo **modalità** diverse rispetto al periodo **post trasformazione**. (2)

Il caso di scuola è appunto la **trasformazione** da **società di persone** in **società di capitali**, laddove il **periodo ante** va assoggettato ad **imposizione** per **trasparenza** in capo ai soci, mentre il **periodo post** va assoggettato ad **imposizione** in capo alla **società trasformata**.

Nel caso in esame, avendo la **società semplice** continuato ad applicare in conseguenza dell'**accertamento** la normativa dettata per i **sogetti Ires**, non si avrà nell'esercizio di **efficacia giuridica** della **trasformazione** alcun bisogno di suddividere il periodo ai fini della **tassazione**, con il che la dichiarazione **Unico SC** dovrà essere presentata, in via ordinaria, entro l'**ultimo giorno del nono mese successivo** a quello di chiusura dell'**unico periodo d'imposta**, così come prescritto dall'art. 2, co. 2, D.P.R. 322/1998 [CFF ● 6627].

**IMPOSTE INDIRETTE:** ciò per quanto riguarda le **imposte dirette**.

Passando alle **indirette**, si è detto come l'**adesione** all'**accertamento** eseguito ai sensi dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973, non espliciti effetto su tali **imposte**. Afferma quindi l'Ufficio come per determinare le conseguenze sul versante dell'**Iva** e delle **imposte di registro** ed **ipo-catastali** in caso di successiva trasformazione occorra fare riferimento a quanto l'ordinamento preveda in materia.

Nello specifico, partendo dall'**Iva**, l'**operazione** di **trasformazione** da **società semplice** in **S.r.l.** sarà un'operazione fuori dal campo di applicazione del tributo, ai sensi dell'art. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 202].

Per quanto riguarda invece il **pagamento** dell'**imposta di registro**, rientrando la citata operazione tra le «**altre modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe**» di cui alla lett. c) dell'art. 4, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986 [CFF ● 2104], la stessa sarà soggetta all'**imposta fissa** di € **168 (€ 200)** dall'1.1.2014.

(2) Per periodo ante trasformazione va inteso il periodo intercorrente tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente quella di efficacia giuridica della trasformazione (iscrizione dell'atto di trasformazione al Registro delle imprese); per periodo post, invece, deve intendersi il periodo che va dalla data di efficacia giuridica della trasformazione alla data di chiusura del periodo d'imposta.

Ai sensi dell'art. 10, D.Lgs. 347/1990 [CFF ❶ 2510] e dell'art. 4, Tariffa, D.Lgs. 347/1990 [CFF ❶ 2534], sempre in **misura fissa** pari a € 168 (€ 200 dall'1.1.2014) saranno da corrispondere le eventuali **imposte ipotecarie e catastali** da versare in presenza di **immobili**.

**IPOTESI di MANCATA TRASFORMAZIONE:** passando ad esaminare le conseguenze di una **mancata trasformazione** della **società**, intenzionata magari per varie ragioni a mantenere la forma giuridica di **società semplice**, l'Agenzia delle Entrate evidenzia come, in tale caso, da un punto di vista delle **imposte dirette** la stessa debba comportarsi in tutto e per tutto come una S.r.l.

Dovrà pertanto continuare a determinare il **reddito imponibile** secondo le regole proprie dei **soggetti Ires**, adottandone anche la relativa **modulistica** (Modello Unico SC).

Ancora, dovendosi fare riferimento alla normativa delle **società di capitali**, la **società semplice** sarà anche obbligata alla tenuta dei **libri** e delle **scritture contabili** previste ai sensi dell'art. 14, D.P.R. 600/1973 [CFF ❶ 6314].

Alla stessa sarà **inibita** l'eventuale **partecipazione** sia al **consolidato fiscale** che all'**Iva di gruppo**, in quanto entrambi gli istituti prevedono che nell'ambito della nozione di controllo, essenziale per l'accesso a tali regimi, si considerano controllate le S.p.a., le S.a.p.a. e le S.r.l.: da un punto di vista civilistico infatti la società semplice **mantiene la propria forma giuridica** anche a seguito della definizione dell'accertamento, ex art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF ❶ 6337a], con il che manca il requisito soggettivo richiesto sia dall'art. 120, D.P.R. 917/1986 [CFF ❶ 5220] (consolidato), che dal D.M. 13.12.1979 [CFF ❶ 865 – 871] (Iva di gruppo).

**CONCLUSIONI:** l'**intervento** dell'Agenzia delle Entrate è da salutare certamente con favore, in quanto porta **chiarezza** su determinati aspetti di non facile soluzione.

Si auspica altrettanta **chiarezza** da parte del Legislatore nel momento in cui verrà finalmente data luce alla tanto agognata **disciplina** dell'**abuso** del **diritto**, tematica questa, si ritiene, ancora più delicata di quella inerente l'**elusione**, stante, al momento, l'**assenza** rispetto a quest'ultima di **tutele scritte** poste a **tutela** del privato **cittadino**.