



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 28 aprile 2008

Oggetto: *Interpello ex articolo 21, comma 9, legge 30 dicembre 1991 n. 413 – Società: “ALFA Spa ” Operazione di trasformazione .*

L'istante ha presentato in data 14/02/2007, per il tramite della Direzione Regionale competente, istanza di interpello ai sensi dell'articolo 21, comma 9, della legge 30 dicembre 1991 n. 413, relativa alla seguente

FATTISPECIE RAPPRESENTATA

La società istante "ALFA Spa " è una società "agricola" ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs del 29/3/2004 n. 99, a carattere familiare, che svolge esclusivamente, per espressa previsione statutaria, attività agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c.. La Legge finanziaria 2007, al comma 1093, ha introdotto una particolare disciplina agevolativa per le società di capitali, purché aventi la forma giuridica di società a responsabilità limitata, consistente nella possibilità di optare per la determinazione del reddito su base catastale, ai sensi dell'art. 32 del Tuir.

Al fine di poter beneficiare di tale facoltà, è intenzione della società istante procedere ad una operazione di trasformazione da "società per azioni agricola" a "società a responsabilità limitata agricola".

Nell'istanza viene altresì precisato che l'operazione di trasformazione viene effettuata all'unico scopo di poter usufruire della agevolazione tributaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento alla prospettata operazione di trasformazione, l'istante ritiene che la stessa, pur avendo quale finalità la possibilità di accedere ad una agevolazione tributaria, non può essere considerata una operazione elusiva, ossia diretta ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere un indebito risparmio di imposta secondo quanto previsto dall'art. 37-bis del D.P.R n. 600/73, considerato che la agevolazione tributaria non era contemplata dalla normativa previgente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La società "ALFA Spa" intende procedere ad un'operazione di trasformazione in società a responsabilità limitata al fine esclusivo di poter esercitare una specifica opzione per la determinazione del reddito su base catastale ai sensi dell'art. 32 del Tuir, così come innovativamente previsto dall'art. 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007).

Quest'ultima disposizione va nella direzione di incentivare la costituzione di società tra imprenditori agricoli e, per questa ragione, non si rivolge alle società per azioni e in accomandita per azioni, le quali, rappresentando la forma più evoluta di società, presentano di regola una struttura più complessa rispetto alle società a responsabilità limitata. Il comma 1093 sopra richiamato prevede, in particolare, che le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, analogamente a quanto già previsto per gli imprenditori agricoli individuali, possano optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'art. 32 del Tuir e cioè sulla base del reddito agrario dei terreni, in luogo dell'ordinaria tassazione in base ai dati di bilancio. L'opzione è sottoposta a due specifiche condizioni: deve essere esercitata

da società che rivestano la qualifica di società agricole ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 99 del 2004 e, se società di capitali, devono rivestire la forma giuridica di società a responsabilità limitata.

Il richiamo all'art. 2 del D.Lgs n. 99 del 2004 operato dalla disposizione in esame impone che le società interessate all'esercizio dell'opzione in commento debbano necessariamente avere un oggetto sociale nel quale sia previsto l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. e, nella denominazione sociale, la dizione "società agricola". Ai sensi del successivo comma 1095 dell'art 1 della Finanziaria 2007, le modalità applicative della disposizione in esame sono state definite con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro delle politiche agricole, alimentari e forestali n. 213 del 27 settembre 2007.

In via preliminare, occorre evidenziare come la circostanza che la società istante ponga in essere una sola operazione non esclude, di per sé, la sussistenza dell'aggiramento di obblighi o divieti per finalità elusive.

Se è vero, infatti, che l'art 10 della L. n. 408/1990 riferiva il carattere elusivo esclusivamente al compimento della singola operazione, il riferimento della nuova disposizione contenuta nell'art 37-bis ad una pluralità di atti è servito ad ampliare le fattispecie sindacabili e non certo ad escludere l'elusione quando essa si realizza attraverso un singolo atto o negozio.

L'espressione legislativa contenuta nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73 "anche collegati fra loro" evidenzia che il comportamento elusivo può anche derivare da un unico atto. La stessa relazione ministeriale che accompagna la disposizione antielusiva evidenzia che l'elusione "in genere non si esaurisce in una operazione, ma si basa su una pluralità di atti tra loro coordinati" confermando implicitamente che il fenomeno elusivo può realizzarsi anche con una sola operazione, purché naturalmente rientrante fra quelle elencate nel terzo comma della disposizione in esame.

Ciò premesso, la scrivente, sulla base dei fatti e delle circostanze riportate nell'istanza, è dell'avviso che nella fattispecie prospettata sussistano tutti gli elementi richiesti dalla norma per considerare elusiva l'operazione prospettata, posto che questa, volta esclusivamente a consentire la tassazione su base catastale, contravviene ai principi dell'ordinamento tributario e in particolare a quelli posti a fondamento delle nuove disposizioni introdotte dalla Finanziaria per il 2007.

Sussiste, in particolare, un utilizzo improprio degli strumenti giuridici civilistici poiché la tassazione su base catastale deriverebbe da un uso improprio dell'operazione di trasformazione, in modo tale da realizzare dei risultati economico-sostanziali difforni da quelli che il legislatore ha assunto, sul piano politico legislativo, a presupposto e giustificazione dell'agevolazione in commento.

Con l'operazione di trasformazione, in pratica, la società istante non realizza gli effetti voluti dal legislatore fiscale con la disposizione contenuta nel comma 1093 in commento, ma, abusando della autonomia negoziale riconosciuta dall'ordinamento civilistico, intende conseguire un risparmio di imposta da considerarsi indebito.

Come emerge dai lavori parlamentari (ad es. resoconto di lunedì 18 dicembre 2006 della VI commissione) la nuova disposizione è volta a favorire lo sviluppo della forma societaria in agricoltura. Per questa ragione essa non si dirige alle società per azioni rispetto alle quali il legislatore ha inteso mantenere il sistema classico di tassazione in base al bilancio.

Alla nuova opzione possono accedere solo le società a responsabilità limitata, con la conseguenza che le altre società di capitali (società per azione e in accomandita per azioni) applicano la disciplina ordinaria di tassazione.

In assenza dei requisiti soggettivi per accedere al nuovo regime di tassazione su base catastale la società istante si pone, pertanto, in contrasto con le regole stabilite dal legislatore frutto di una scelta di ordine politico-economico che

verrebbe utilizzata al di là delle previsioni e delle finalità che si intendono perseguire.

L'unica ragione, di natura fiscale, addotta dalla società non può considerarsi una ragione economica caratterizzata dal requisito di "validità" previsto dalla norma, in quanto l'operazione prospettata realizza lo scopo non in modo fisiologico e strutturale, ma attraverso aggiramenti che generano risultati indebiti, realizzando in tal modo le condizioni richieste dall'art 37-bis citato.

Inoltre la prospettata circostanza che la agevolazione tributaria non era contemplata dalla normativa previgente non costituisce un'apprezzabile ragione economica che giustifichi la scelta di operare una trasformazione in società a responsabilità limitata, atteso che il legislatore fiscale, menzionando quali destinatari solo le società a responsabilità limitata, ha voluto implicitamente escludere dal nuovo sistema di determinazione del reddito le società per azioni per le quali, pertanto, deve ritenersi sussistere un divieto di accesso al nuovo regime (*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*).

Il combinato disposto dell'art 1 e dell'art. 6 del decreto n. 213 del 2007 implicitamente riconosce l'illegittimità dell'operazione.

L'art. 1, in particolare, conferma che l'opzione può essere esercitata solo dalle società in possesso dei seguenti requisiti:

1. deve trattarsi esclusivamente di società di persone, di società a responsabilità limitata e di società cooperative;
2. devono rivestire la qualifica di società agricole ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. del 29 marzo 2004 n. 99.

Il successivo art. 6 statuisce che le stesse società che posseggono i requisiti sostanziali di cui all'art. 2 del D.Lgs del 29 marzo 2004 n. 99 fin dall'inizio del periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto di attuazione possono optare per il nuovo regime impositivo a partire dal medesimo periodo di imposta, se si adeguano anche ai requisiti formali ivi previsti entro la fine del primo

periodo di imposta per il quale è esercitata l'opzione, modificando lo statuto e inserendo nella denominazione sociale l'indicazione di "società agricola".

Il riferimento ai soli requisiti sostanziali indicati nell'art. 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, che consistono nell'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., esclude implicitamente la possibilità di sanare la mancanza del primo requisito richiesto espressamente dall'art. 1 del decreto n. 213 del 27/9/2007 consistente nella necessità che l'opzione venga esercitata dalle società che rivestano la forma giuridica ivi indicata (società di persone, società a responsabilità limitata e società cooperative).

Alla luce della normativa di riferimento e di quanto rappresentato dall'istante la scrivente ritiene, per i motivi sopra esposti, che la descritta operazione di trasformazione societaria realizzi un disegno elusivo, ed è pertanto censurabile ai sensi dell'art 37-bis del D.P.R. n. 600/73.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.