



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE

FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea Magistrale in Economia e diritto d'impresa

**ABUSO DEL DIRITTO UN FENOMENO
GIURIDICO ORIGINATO DAL DIRITTO
TRIBUTARIO**

ABUSE OF LAW ORIGINATES FROM TAX LAW

Relatore: Chiar.mo
Prof. Mauro Minestrone

Tesi di Laurea di:
Selene Quattrini

Anno Accademico 2020 – 2021

Sommario

<u>INTRODUZIONE</u>	1
<u>CAPITOLO I - L'ABUSO DEL DIRITTO COME FENOMENO TRASVERSALE</u> -....	7
<u>SEZIONE 1 -LE ORIGINI DEL FENOMENO NEL DIRITTO PRIVATO-</u>	7
<u>L'ABUSO DEL DIRITTO NEL CODICE CIVILE</u>	7
<u>Il divieto di atti emulativi</u>	8
<u>I richiami nel rapporto obbligatorio: correttezza e buona fede</u>	9
<u>I richiami in ambito contrattuale</u>	12
<u>I RIMEDI PROPRI NEL DIRITTO PRIVATO</u>	14
<u>Risarcimento del danno</u>	14
<u>Frode alla legge e abuso del diritto</u>	15
<u>La simulazione</u>	17
<u>L'interposizione reale e fittizia</u>	17
<u>Il negozio indiretto</u>	20
<u>SEZIONE 2 -LA DECLINAZIONE NEL DIRITTO SOCIETARIO-</u>	21
<u>Il riconoscimento della personalità giuridica</u>	21
<u>Responsabilità patrimoniale e abuso della forma societaria</u>	23
<u>Il caso del socio tiranno</u>	24
<u>La sottocapitalizzazione societaria</u>	26
<u>La modificazione del contratto sociale strumentale ai vantaggi collegati al rapporto di lavoro subordinato (Jobs Act)</u>	27
<u>CAPITOLO II -L'ABUSO DEL DIRITTO IN AMBITO TRIBUTARIO-</u>	29
<u>LE ORIGINI E GLI SVILUPPI DEL CONCETTO DI ABUSO DEL DIRITTO NELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA</u>	29
<u>Gli albori dell'abuso del diritto: le prime sentenze</u>	29
<u>Abuso del diritto in ambito tributario: i casi IVA</u>	31
<u>La pietra miliare dell'abuso del diritto: Il caso Halifax</u>	31
<u>L'ampliamento della definizione: Il caso Part Service</u>	33
<u>Frode tributaria e abuso del diritto: è possibile la rilevabilità d'ufficio?</u>	36
<u>Ancora dubbi sull'abuso del diritto</u>	39
<u>Abuso delle libertà fondamentali: il caso Schweppes (imposte dirette)</u>	41

<u>DALLA CORTE DI GIUSTIZIA ALLA TRASPOSIZIONE NELLA GIURISPRUDENZA DOMESTICA</u>	45
<u>Le prime sentenze: il ricorso ai mezzi del diritto civile</u>	45
<u>Le sentenze post Halifax e il presunto radicamento costituzionale</u>	47
<u>La critica della dottrina sul fondamento costituzionale</u>	52
<u>La rilevabilità d'ufficio</u>	54
<u>CAPITOLO III -LA POSIZIONE ATTIVA E PASSIVA DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA SULL'ABUSO DEL DIRITTO-</u>	57
<u>Premessa</u>	57
<u>LA POSIZIONE PASSIVA: LE OPERAZIONI STRAORDINARIE</u>	59
<u>La fusione</u>	59
<u>Normativa fiscale</u>	59
<u>Il riporto delle perdite</u>	61
<u>Il riporto degli interessi passivi</u>	64
<u>Fusione e participation exemption</u>	65
<u>Le possibili facce elusive della fusione</u>	66
<u>La scissione</u>	73
<u>Normativa fiscale</u>	74
<u>Riporto delle perdite e delle eccedenze di interessi passivi non dedotti</u>	75
<u>Participation exemption</u>	76
<u>Scissione ed elusione</u>	76
<u>Il conferimento</u>	85
<u>Normativa fiscale</u>	85
<u>Il conferimento e problemi elusivi</u>	87
<u>La cessione</u>	91
<u>Normativa fiscale</u>	91
<u>La cessione e i possibili problemi elusivi</u>	92
<u>LA POSIZIONE ATTIVA: L'ABUSO DEL DIRITTO DA PARTE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA</u>	94
<u>CAPITOLO IV -I TENTATIVI DI POSITIVIZZAZIONE-</u>	99
<u>L'ABUSO DEL DIRITTO NELL'ORDINAMENTO EUROPEO</u>	99
<u>L'ABUSO DEL DIRITTO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO</u>	102

<u>L'articolo 10 della legge n. 408/90</u>	102
<u>Il 37 bis del D.P.R. 600/1973</u>	104
<u>Sull'art 10 bis statuto dei contribuenti</u>	108
<u>La critica al 10 bis e il confronto con il precedente 37 bis DPR 600/73</u>	113
<u>L'ABUSO DEL DIRITTO NEL DIRITTO PENALE</u>	117
<u>Il comma 13 quale salvacondotto penale</u>	117
<u>CONCLUSIONI</u>	126
<u>BIBLIOGRAFIA</u>	131

INTRODUZIONE

Il tema dell'abuso del diritto è ancora oggi al centro di un fervente dibattito, nel comprendere la sua ragione di esistere e darne una definizione, dottrina e giurisprudenza hanno incontrato non poche criticità e contribuito a formare negli anni un "pantano giuridico" che ancora oggi non dà certezza sul significato di questo concetto.

Del resto, queste difficoltà sono del tutto comprensibili, dato che la nomenclatura stessa del fenomeno <<abuso del diritto>> costituisce di per sé una sorta di ossimoro¹. Con il termine "abuso" facciamo riferimento ad un uso eccessivo, distorto, di uno strumento, in questo caso di un "diritto soggettivo" ed, in quanto tale, il suo esercizio è protetto e garantito dalla norma giuridica. In particolare, l'uso del diritto diventa distorto non quando viene esercitato legittimamente a proprio favore, ma quando il suo esercizio produce effetti giuridici che sono oltre la sfera di interessi tutelati dalla legge stessa.

Questo avviene quando una norma, singolarmente o in combinazione con altre, può generare effetti giuridici (vantaggiosi) anche se non previsti dalla sua stessa *ratio*,

¹ M. Orlandi, Contro l'abuso del diritto, in S. Pagliantini, a cura di, *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, cit., p. 99 ss

questo non significa che siano obbligatoriamente illeciti, ma piuttosto che non siano degni di tutela giuridica.

La difficoltà ad inquadrare l'abuso del diritto con una definizione chiara è dovuta non solo alla sua particolare natura, ma anche alla sua versatilità nei diversi rami del diritto.

In questo lavoro mi sono soffermata per lo più sullo studio dell'abuso del diritto in ambito tributario perché è in questo ramo che trova la sua maggiore presenza. Tuttavia, nel primo capitolo, ho voluto far notare come questo fenomeno sia trasversale, mettendo in evidenza quei precetti normativi che, seppur indirettamente, richiamano il concetto di abuso nel diritto privato e fornire alcuni esempi anche di abuso del diritto societario.

Ad oggi, ad eccezione della branca del diritto tributario che ha positivizzato il concetto nel recente art. 10 *bis* dello Statuto dei Contribuenti, non si ha una legge positiva, né un richiamo in Costituzione che vieta l'abuso del diritto in tutte le sue branche, ciò tuttavia non significa che non sia un fenomeno esistente o non degno di positivizzazione e riconoscimento.

Una descrizione del fenomeno si ricava solo in senso negativo, sappiamo solo cosa "non è" abuso del diritto, ma non sappiamo in quanti modi effettivamente può realizzarsi, non sappiamo le sue conseguenze, né il modo in cui deve essere contrastato e punito.

E allora, giacché non esiste nella norma positiva né tantomeno in una Costituzione, perché si parla di abuso del diritto?

Se ne parla perché è un concetto di origine pretoria, in particolare è grazie all'interpretazione dei giudici della Corte di Giustizia europea, che l'abuso del diritto ha riscontrato una crescente popolarità nella magistratura.

Se oggi abbiamo una definizione trasposta di abuso, nel diritto tributario nazionale, è proprio perché il giudice europeo è stato più volte chiamato a decidere su l'abusività o meno di comportamenti che, seppur leciti, facevano ottenere al contribuente notevoli risparmi di imposta.

L'elaborazione del tema dell'abuso del diritto nasce proprio nel diritto tributario, per rispondere sia all'esigenza di vietare comportamenti sleali nei confronti della legge, sia all'esigenza molto più concreta di contrastare quelle pratiche che in ultima analisi comportano una perdita di gettito fiscale.

Il secondo capitolo sarà infatti dedicato all'esame delle più importanti sentenze comunitarie e nazionali, con l'obiettivo di mettere in evidenza le mutazioni che ha subito il concetto di abuso del diritto.

In ambito nazionale, il capitolo terzo approfondisce ulteriormente il tema facendo notare come l'Amministrazione finanziaria gioca un duplice ruolo quando si tratta di abuso del diritto. In particolare, estendendo la ricerca nelle risposte ad interpelli antiabuso fornite dall'Agenzia delle Entrate, si mette in luce la sua posizione passiva.

Per contro, in alcuni casi si assiste ad un ribaltamento del soggetto che abusa, non è più il contribuente che cerca di ottenere l'indebito risparmio di imposta, ma piuttosto l'Amministrazione finanziaria, che procede a riqualificare gli atti del contribuente in modi che producono un più alto carico fiscale, ed è in questi casi che assume una posizione attiva.

A riprova di come l'abuso del diritto mantiene ancora oggi diverse sfumature di significato, vedremo nel quarto capitolo, che i tentativi di positivizzazione del legislatore europeo sono concettualmente lontani sia da quello dato dal legislatore italiano, sia da quello dato dalla Corte di Giustizia europea.

Tuttavia, esiste la comune di volontà di contrastarlo e punirlo perché si è certi di questo ragionamento: abusare del diritto, ovvero, di norme che esistono per rispondere alle esigenze della collettività, e che per la collettività rappresentano quindi lo strumento attraverso cui tutelarsi e attivarsi in difesa del suo benessere, equivale ad arrecare un danno alla società.

La positivizzazione diventa allora necessaria, senza si correrebbe il rischio di individuare il fenomeno attraverso i filtri della morale e dell'etica.

Seppur nobili valori, l'etica e la morale hanno la caratteristica di mutare continuamente orientamento a secondo del momento storico che vive una società.

Ciò è evidentemente in aperto contrasto con i principi cardine del diritto come quello della "certezza", oltre al fatto che, volendo richiamare Hans Kelsen e la dottrina pura del diritto, all'etica e alla morale può giusto spettare il compito di

discutere sulla correttezza o meno di una legge, di certo non il potere di qualificare gli atti, né tantomeno quello di poterli qualificare eventualmente abusivi.²

Per Kelsen il diritto per essere tale deve essere positivizzato dal legislatore; quindi, se vogliamo seguire questa logica anche il concetto di divieto abuso del diritto per essere accettato e rispettato dovrebbe esserlo.

Ad oggi l'abuso del diritto si presenta contrario alla positivizzazione, come il parassita del diritto positivo, che da esso trova la sua genesi, il suo sostentamento e che tramite esso ha la capacità di rimanere silente per sfociare infine in modi che non sono contemplati dal diritto positivo.

² Hans Kelsen, *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, Piccola biblioteca Einaudi, 1993

CAPITOLO I

- L'ABUSO DEL DIRITTO COME FENOMENO

TRASVERSALE-

SEZIONE 1 -LE ORIGINI DEL FENOMENO NEL DIRITTO PRIVATO-

L'ABUSO DEL DIRITTO NEL CODICE CIVILE

Nel diritto civile, così come anche nel tributario fino al 2015, la figura dell'abuso del diritto non trova la sua espressa codificazione, tuttavia già ai tempi del diritto romano, vi era sensibilità alla questione di come utilizzare il proprio diritto senza creare pregiudizio ad altri. Vigeva allora, il principio enunciato da Paolo¹ secondo cui nessuno produce danno, se non fa ciò che non ha il diritto di fare, che si è trasformato poi nella più famosa massima "*qui iure suo utitur neminem laedit*". Da qui si è giunti poi alla riflessione conclusiva in cui si può fare liberamente uso del proprio diritto, finché non si arreca danno ad altri. La teoria moderna dell'abuso del diritto trova le sue radici antichissime proprio da queste riflessioni del legislatore romano. Il legislatore moderno ha voluto salvaguardare questo principio, tramite l'inserimento di alcune disposizioni nel nostro ordinamento che seppur

¹ D. 50.17.151 (Paul. 64 ad ed.)

indirettamente lo richiamassero. Nel nostro Codice civile ne sono un chiaro esempio gli artt. 833, 1175, 1375 e il 1337.

Il divieto di atti emulativi

Il primo articolo in esame l'833 c.c. dispone brevemente e altrettanto semplicemente che “*Il proprietario non può fare atti i quali non abbiano altro scopo che quello di nuocere o recare molestia ad altri*”. L'articolo in questione sancisce il divieto di atti emulativi, come anticipato sopra, le radici degli atti emulativi sono già rintracciabili nella giurisprudenza romana del Principato, che prendendo atto che i cittadini potessero utilizzare in modo distorto il diritto, cominciò a separare concettualmente le fattispecie riguardanti le condotte poste in essere senza personale vantaggio ma al solo scopo di nuocere ad altri. Stando all'analisi dell'articolo in questione, gli elementi che farebbero presupporre lo sconfinamento dell'esercizio del diritto sono: il primo, fondamentale, consiste nell'assenza di utilità per il proprietario² del diritto a cui si collega implicitamente anche il secondo elemento fondante, di natura soggettiva, ovvero l'intenzione di volere recare molestia ad altri, il c.d. *animus nocendi*, che diventa lesione dell'altrui interesse. Il divieto di atti emulativi riecheggiava anche nell'art. 7 del Progetto del libro I del Codice civile il quale disponeva “*Nessuno può esercitare il proprio*

² Così anche riporta anche la più recente Cassazione nella sentenza del 31 ottobre 2018, n. 27916

*diritto in contrasto con lo scopo per cui il diritto medesimo gli è stato riconosciuto*³. L'art. 833 c.c. è sicuramente il primo articolo che incontriamo nel Codice civile che non lascia spazio a criteri valutativi di origine etica o morale per valutare una ipotetica condotta abusiva. Tramite la positivizzazione non vi è alcun dubbio che gli atti emulativi sono vietati in quanto fattispecie del più generale concetto di abuso del diritto⁴, da intendere come limite interno all'esercizio del diritto di proprietà.⁵

Richiami nel rapporto obbligatorio: correttezza e buona fede

Spostiamo ora l'attenzione al libro IV delle obbligazioni, in particolare agli artt. 1175 e 1375. il primo recita *“Il debitore e il creditore devono comportarsi secondo le regole della correttezza”* a cui si collega sicuramente il secondo *“Il contratto deve essere eseguito secondo buona fede”*. In entrambi i casi debitore e creditore sono messi sullo stesso piano, a loro si richiede il dovere di operare con lealtà ed onestà, principi che trovano forse più concretezza nel concetto di buona fede cui art. 1375 c.c. Tali doveri trovano fondamento nella previsione dell'art. 2 Cost.⁶, ovvero sulla richiesta al cittadino di adempiere a doveri inderogabili di solidarietà

³ Per approfondire si rimanda al paragrafo *“L'abuso del diritto nell'ordinamento italiano”*

⁴ Cass, 19 marzo 2013, n. 6823

⁵ In realtà si vuole estendere la portata dell'art. 833 c.c. a tutti i diritti reali

⁶ Torrente A., Schelesinger P., *Manuale di diritto privato*, 24esima edizione, p.388

sociale. Nel libro delle obbligazioni il principio si traduce nella cooperazione tra le parti, il debitore ha il compito di eseguire tutte le prestazioni strumentali o accessorie per il soddisfacimento dell'interesse creditorio e viceversa, il creditore collabora con lui affinché non gli sia eccessivamente oneroso l'adempimento.

La correttezza espressa dal 1175 c.c. è stata intesa nella relazione del guardasigilli Dino Grandi, non solo come collegamento al succitato art. 833 c.c., ma anche nel divieto di porre qualsiasi atto che non implica il rispetto equanime dell'interesse del terzo e contro ogni esercizio del diritto che urti contro l'interesse pubblico.

L'art. 1375 c.c sulla buona fede, merita un'approfondita analisi dato che a lungo tempo si è discusso se la sua assenza nel comportamento degli individui fosse sufficiente ad identificare l'abuso del diritto, o viceversa se l'abuso del diritto potesse essere utilizzato per valutare se il comportamento fosse rispettoso della buona fede.

La buona fede dell'articolo 1375 c.c. riguarda il momento dell'esecuzione dell'obbligazione e rappresenta una guida comportamentale per le parti, necessaria sia per il mero adempimento, sia per eliminare le difficoltà che possono mirare alla sua corretta e puntuale esecuzione. La previsione è tutt'altro che inutile o ispirata da logiche buoniste, il legislatore, conscio che prima della stipula del contratto tra le parti vi è inimicizia e che tale conflitto di interessi permane fino alla sua conclusione, ha voluto stabilire un'ampia regola generale di comportamento che

domanda ad entrambi i contraenti di immedesimarsi nell'altra parte a tutela dell'altrui interesse e ciò non solo nel ristretto momento dell'adempimento.

Infatti, in tal senso rilevano gli artt. 1337 c.c. sulla formazione del contratto e il 1366 sull'interpretazione, così ricorda anche la Cassazione⁷, in un caso riguardante appunto una questione di abuso del diritto nelle locazioni, *“In tema di contratti, il principio della buona fede oggettiva, intesa come reciproca lealtà di condotta delle parti, deve accompagnare il contratto in tutte le sue fasi, da quella della formazione a quelle della interpretazione e della esecuzione, comportando, quale ineludibile corollario, il divieto, per ciascun contraente, di esercitare verso l'altro i diritti che gli derivano dalla legge o dal contratto per realizzare uno scopo diverso da quello cui questi diritti sono preordinati nonché, il dovere di agire, anche nella fase della patologia del rapporto, in modo da preservare, per quanto possibile, gli interessi della controparte, e quindi, primo tra tutti, l'interesse alla conservazione del vincolo”*.

Il collegamento tra buona fede e abuso del diritto è allora lampante, a mio vedere la prima rientra nel più ampio concetto di divieto di abuso, ne costituisce una indiretta positivizzazione che impedisce ai soggetti coinvolti di utilizzare il diritto per fini diversi rispetto allo scopo per il quale il diritto esiste.

⁷ sez. civ., n. 13208/2010

I richiami in ambito contrattuale

In ambito contrattuale la sensibilità al problema dell'abuso del diritto è rinvenibile negli artt. 1438 e 1447 c.c. Il primo di questi rubricato "Minaccia di far valere un diritto", dispone che *"La minaccia di far valere un diritto può essere causa di annullamento del contratto solo quando è diretta a conseguire vantaggi ingiusti"* e rientra nel macro-argomento riguardante i vizi della volontà e del consenso. Quando la minaccia è volta ad ottenere un risultato che non spetta di diritto, si avvera una infondata pretesa sulla controparte che la costringe a stipulare il contratto. Quanto al vantaggio ingiusto questo si verifica quando il fine ultimo perseguito consiste nella realizzazione di un risultato che, oltre ad essere abnorme e diverso da quello conseguibile attraverso l'esercizio del diritto medesimo, sia anche esorbitante ed iniquo rispetto all'oggetto di quest'ultimo, e non quando il vantaggio perseguito sia solo quello del soddisfacimento del diritto nei modi previsti dall'ordinamento⁸.

Si riporta anche l'art. 1447 c.c. *"Il contratto con cui una parte ha assunto obbligazioni a condizioni inique, per la necessità, nota alla controparte, di salvare sé o altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona, può essere rescisso sulla domanda della parte che si è obbligata"*. In definitiva è chiara la volontà del legislatore di sanzionare tutti quei comportamenti posti in essere per il proprio personale interesse approfittando della controparte per ottenere risultati che non

⁸ Cassazione civile sez. III 23 agosto 2011 n. 17523

sono previsti dall'ordinamento, e che tali risultati, soprattutto sono ottenuti mediante un comportamento intenzionale e doloso.

Assume quindi una grande rilevanza l'elemento soggettivo per potersi configurare l'esercizio abusivo del diritto, che nel campo delle obbligazioni si manifesta nell'inosservanza del principio della buona fede mentre in ambito contrattuale poggia sullo sfruttamento talvolta della posizione di "inferiorità" della controparte, talvolta nell'affermazione imponente, tramite la minaccia, della posizione più vantaggiosa di una delle parti. Ciò che accomuna i due ambiti del diritto privato è sostanzialmente il nucleo su cui si basa la teoria dell'abuso del diritto: l'irrilevanza dell'altrui interesse e l'utilizzo distorto, quindi abusivo, del diritto.

In ambito contrattuale, la sanzione della condotta abusiva può estendersi fino all'inefficacia degli atti e alla correzione giudiziale⁹.

Si sostiene infatti che l'attività del giudice possa essere intesa come un controllo sull'autonomia privata delle parti, ed infatti: *"i principi di buona fede e correttezza [...] consentono al giudice di intervenire anche in senso modificativo o integrativo sul contenuto del contratto, qualora ciò sia necessario per garantire l'equo contemperamento degli interessi delle parti e prevenire o reprimere l'abuso del diritto"*.¹⁰

⁹ Gianluca Falco, *La buona fede e l'abuso del diritto, principi fattispecie e casistica*, Giuffrè editore, Milano, 2010

¹⁰ Cass. 31 maggio 2010, n. 13208 in conformità a Cass. 18 settembre 2009, n. 20106

I RIMEDI PROPRI NEL DIRITTO PRIVATO

Risarcimento del danno

È chiaro, dunque, che la buona fede funge da parametro di riferimento, quando la condotta di una parte si allontana dalla buona fede allora potremmo essere in presenza di un abuso del diritto.

In tale ottica, il primo rimedio sembrerebbe essere quello della responsabilità civile. È bene ricordare che affinché si parli di responsabilità civile è necessario che la condotta sia *non in iure e contra ius*¹¹, quindi in una ipotetica condotta abusiva si deve accertare se questa genera, a prescindere dalla sua correttezza formale, un comportamento illecito fonte di responsabilità civile¹².

Tuttavia, quando si parla di pratica abusiva il confine tra lecito ed illecito esercizio del diritto non è facilmente delineato, le posizioni degli interpreti sul tema sono diverse. Alcuni autori¹³ sostengono che l'esercizio di un diritto si ritiene illecito quando la sfera degli interessi lesa sia maggiore di quella del diritto esercitato e in

¹¹ Ovvero, la condotta deve ledere un interesse altrui degno di tutela giuridica

¹² C. CASTRONOVO, Abuso del diritto come illecito atipico?, in Europa e dir. priv., 2006,

¹³ C. RESTIVO, Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto, cit., p. 245 ss

quest'ottica si potrebbero ricomprendere certamente anche i comportamenti abusivi.

Per altra parte della dottrina ¹⁴ il carattere di ingiustizia del danno, non può mai verificarsi nei casi di abuso del diritto, perché sarebbe inconfigurabile l'illecito.

Il rimedio del risarcimento del danno può essere utilizzato solo se si oggettivizza il concetto di abuso del diritto e per farlo, occorre interpretare la condotta (potenzialmente) abusiva alla luce del principio di buona fede.

Se la condotta abusiva si manifestasse all'interno di un rapporto obbligatorio, si configurerebbe l'ipotesi di responsabilità contrattuale, al contrario, se la condotta abusiva avvenisse al di fuori del rapporto obbligatorio, si intenderebbe applicabile la responsabilità di cui all'art. 2043 c.c. sul fatto illecito¹⁵.

Frode alla legge e abuso del diritto

Sebbene nel nostro Codice civile vi siano dei collegamenti con il tema dell'abuso del diritto, altrettanto chiara non è la posizione della giurisprudenza nel modo in cui si rintraccia la condotta abusiva e nemmeno risulta chiara la sanzione che l'ordinamento prevede per tale condotta nei vari ambiti del diritto.

¹⁴ Si veda in C. CASTRONOVO, *Abuso del diritto come illecito atipico?*, in *Europa e dir. priv.*, 2006, p. 1051 ss

¹⁵ <<Qualunque fatto doloso o colposo che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno.>>

Procedendo con l'analisi di questi rimedi propri del diritto civile, si menziona l'art. 1344 c.c. sul contratto in frode alla legge e il 1346 c.c. sul motivo illecito.

Il primo vuole estendere la sanzione della nullità del contratto facendo rientrare il contratto in frode alla legge nella casistica della causa illecita ex. art. 1343 c.c., dato che in questi casi il contraente costruisce una causa di per sé lecita, avvalendosi anche di contratti tipici, ma con lo scopo di eludere una norma imperativa. La *ratio* della norma imperativa è quella di negare determinati risultati, la *ratio* dell'art. 1344 c.c. è quella di vietare il mezzo giuridico idoneo a produrre l'effetto vietato dalla norma imperativa. Come si avrà modo di approfondire in seguito, spesso la giurisprudenza ha punito, anche in ambito tributario, la condotta abusiva proprio con la nullità dell'atto, in virtù del 1344 c.c. Ma vediamo di chiarire quali sono i punti in comune con l'abuso del diritto e in cosa invece se ne distanzia.

Nel contratto in frode alla legge i contraenti utilizzano forme giuridiche previste dall'ordinamento, la loro condotta appare quindi sostanzialmente lecita, ma il loro utilizzo è funzionale al raggiungimento di scopi diversi da quelli previsti dal contratto concluso, l'atto produce quindi un risultato vietato dalla legge. L'abuso del diritto si differenzia per il fatto che la condotta abusiva, spesso si avvale di forme giuridiche previste dall'ordinamento e le pone in concatenazione tra loro per ottenere lo scopo desiderato, ma a differenza del contratto in frode alla legge, questo non è vietato dalla legge quanto piuttosto solamente non previsto.

Il punto in comune tra le due figure è allora il solo fatto di usare la norma per scopi diversi da quelli voluti dalla sua *ratio*.

La simulazione

Si parla di contratto simulato quando le parti, di comune accordo, esternano una determinata posizione giuridica per poterla invocare nei confronti di terzi. Tuttavia, le parti accordano che gli effetti dell'atto simulato non si devono produrre, quindi nessuna di loro procederà ad effettuare la prestazione. La *causa simulandi* ha vari motivi di esistere, a volte illeciti a volte solo riguardanti la volontà di mantenere integra la riservatezza di un soggetto. In ambito tributario, ad esempio, la simulazione può essere realizzata per sottrarre beni o danaro al calcolo della base imponibile¹⁶ ed è proprio tramite il ricorso a questo tipo di operazioni che l'abuso del diritto è stato erroneamente assimilato o sovrapposto alla simulazione.

L'interposizione reale e fittizia

Una particolare fattispecie di accordo simulato è l'interposizione fittizia.

Lo schema di funzionamento è il seguente: vi è un soggetto (interponente) che non vuole vedersi imputati alcuni obblighi fiscali pertanto stabilisce con un altro

¹⁶ Si pensi ad una vendita simulata di un immobile, in quel caso l'atto è formalmente perfezionato, ma le parti hanno già deciso che l'acquirente non diventerà proprietario e che non sarà tenuto al versamento del prezzo

soggetto (interposto o prestanome) che egli sarà il centro di imputazione degli effetti fiscali¹⁷, infine vi è il soggetto terzo che riveste il ruolo di controparte dell'accordo. Quest'ultimo si ritiene partecipe al contratto simulato solo se a conoscenza della funzione meramente apparente del prestanome, la dottrina ha spesso messo come discriminante tra interposizione fittizia e reale proprio la conoscenza del terzo dell'accordo sottostante. Un tale schema si presta ad essere utilizzato in tutti quei casi in cui tra interponente e interposto gravano regimi fiscali diversi, o comunque quando il prestanome è soggetto ad aliquota progressiva minore e pertanto si attesta fittiziamente i redditi dell'altro per fargli ottenere un risparmio d'imposta.

Sulla distinzione tra abuso del diritto e interposizione fittizia è intervenuta di recente la Cass. Trib., con ordinanza n. 18767/2020 precisando che *“il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione (Cass. civ., 13 luglio 2018, n. 18632); costituisce dunque condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante e assorbente lo scopo di eludere il fisco*

¹⁷ Ne sono un esempio anche le c.d. società di comodo

[...] Il presupposto, dunque, su cui si fonda la pretesa con la quale si contesta l'abuso del diritto è il fatto che sia stato utilizzato uno strumento giuridico negoziale di per sé lecito ma, tuttavia, piegato per una finalità distorta, costituendo solo un mezzo per perseguire vantaggi fiscali non leciti". Aggiungendo inoltre che l'abuso del diritto non può confondersi con l'interposizione fittizia di persona, poiché quest'ultima genera un negozio apparente i cui effetti non sono voluti dalle parti, nell'abuso del diritto invece non c'è alcuna realtà falsata, la volontà delle parti dichiarata è ciò che realmente vogliono. L'atto abusivo ha piena validità per le parti e per i terzi, Amministrazione finanziaria compresa. Nei fatti simulati invece abbiamo una divaricazione tra la forma dell'atto e la realtà sottostante, siamo in una ipotesi che è più riconducibile all'evasione che al fenomeno elusivo. La distinzione tra i due istituti è molto importante, basti pensare che nei casi di interposizione fittizia si segue il disposto dell'art. 37 del D.P.R. 600 imputando all'interponente i redditi di cui appare titolare, la sanzione della condotta abusiva invece è l'inopponibilità, con facoltà dell'Amministrazione di applicare l'imposta seguendo il dettato delle norme eluse.

Diversa è invece l'interposizione reale, la quale non rientra nelle casistiche del rapporto simulato poiché non vi è alcuna differenza tra l'effettiva volontà delle parti e volontà dichiarata tramite l'atto. Il soggetto interposto agisce come vero contraente e spesso l'accordo tra interponente e interposto è estraneo alla terza parte.

L'abuso del diritto sembrerebbe allora più simile all'interposizione reale, ma con una precisazione: se grazie all'interposizione il soggetto interponente acquisisce un risparmio fiscale illecito perché lesivo di una delle norme imperative, ivi comprese quelle fiscali, siamo in presenza di contratto in frode alla legge ex. art. 1344 c.c., al contrario se, e solo se, l'atto è volto ad ottenere risparmi fiscali indebiti potrebbe esserci coincidenza tra i due istituti.

Il negozio indiretto

Un altro istituto che si confonde con l'abuso del diritto è il negozio indiretto, in cui le parti sottoscrivono un contratto, spesso tipico, ma per raggiungere uno scopo diverso da quello previsto dal contratto stesso. La differenza sostanziale consiste nel fatto che nella simulazione le parti realizzano un contratto che in realtà non vogliono o ne vogliono uno diverso, mentre nel negozio indiretto i contraenti stipulano un contratto di un tipo volendo però gli effetti di un altro.

Lo scopo di una condotta così articolata è quello di ottenere gli stessi risultati ma con vantaggi, siano essi risparmi o vantaggi personali ed è in questa caratteristica che si rinviene la somiglianza con l'abuso del diritto.

SEZIONE 2 -LA DECLINAZIONE NEL DIRITTO SOCIETARIO-

Il riconoscimento della personalità giuridica

L'articolo 3 della nostra Costituzione e l'art. 1 del c.c. attribuiscono la capacità giuridica ad ogni uomo, solo per il fatto che questo è nato. Al riguardo, l'art. 3 Cost. non solo ha voluto eliminare ogni limitazione al divenire <<soggetto di diritto>>, ma vincola altresì la Repubblica al dovere di rimuovere quegli ostacoli che non permettono l'eguaglianza tra i cittadini.

Ma l'uomo, persona fisica, non è il solo destinatario della personalità giuridica.

Questa spetta ed è riconosciuta anche agli enti, in quanto titolari di posizioni giuridiche soggettive, per il solo fatto di esistere e di svolgere un'attività nel contesto sociale. Ed ecco allora che un ente può esercitare il diritto di proprietà, può essere chiamato a responsabilità per atti illeciti, può concludere contratti e così via.

18

Seppur gli enti nascano per soddisfare gli interessi dei loro fondatori e siano gestiti da persone fisiche, questo non preclude loro di essere un autonomo centro di imputazione di diritti.

¹⁸ Torrente A., Schlesinger P., Manuale di diritto privato, 24 edizione, Giuffrè Francis Lefebvre, pp. 88 e ss

Per contro, solo gli enti a cui l'ordinamento riconosce la perfetta autonomia patrimoniale possono godere di personalità giuridica¹⁹.

Con la dicitura "*autonomia patrimoniale perfetta*" si intende che tra i patrimoni dei fondatori e il patrimonio dell'ente esiste il massimo grado di separazione, l'ente risponde delle sue obbligazioni esclusivamente con il suo patrimonio, tale patrimonio non può essere utilizzato per rispondere dei debiti dei soci e viceversa. Non può insomma verificarsi la c.d. confusione di patrimoni.

Nel nostro ordinamento godono di personalità giuridica le associazioni riconosciute, per le quali dall'apposita richiesta di riconoscimento deve potersi evincere, tra le altre condizioni, che il patrimonio sia adeguato allo scopo e che non esponga i creditori dell'ente a rischio di insolvenza²⁰.

Analogamente godono di personalità giuridica anche le fondazioni e i comitati riconosciuti che rispettino gli stessi requisiti.

¹⁹ In tal senso le associazioni non riconosciute, le società di persone, i comitati non riconosciuti ecc. non possono godere

²⁰ In tal senso l'art. 1, comma 3 e 4, DPR n. 361/2000 recita: "Ai fini del riconoscimento è necessario che siano state soddisfatte le condizioni previste da norme di legge o di regolamento per la costituzione dell'ente, che lo scopo sia possibile e lecito e che il patrimonio risulti adeguato alla realizzazione dello scopo. La consistenza del patrimonio deve essere dimostrata da idonea documentazione allegata alla domanda."

Responsabilità patrimoniale e abuso della forma societaria

Il più immediato e il più famoso ente dotato di autonomia patrimoniale è la società. Abbiamo un primo, seppur piccolo, grado di separazione tra patrimoni nella società semplice in cui un creditore non può aggredire immediatamente il patrimonio del socio, che accresce nelle s.n.c. e nelle s.a.s. per le quali si prevede rispettivamente la preventiva escussione del patrimonio aziendale e la creazione di una categoria di soci (accomandanti) che non risponde delle obbligazioni della società con beni personali.

A questa autonomia patrimoniale denominata “imperfetta” corrisponde anche un minor grado di soggettività, diversa da quella delle persone fisiche e persone giuridiche si è soliti infatti ricondurre le società di persone come un *tertium genus* di soggetti²¹.

Il massimo grado di separazione, e quindi l'autonomia patrimoniale perfetta, si raggiunge nelle società di capitali e cooperative, in cui il creditore sociale non può vantare nessuna azione sul patrimonio personale del socio.

La *ratio* per cui il legislatore ha dotato questi enti di personalità giuridica e autonomia patrimoniale è quella di favorire la loro nascita e crescita, o in altra ottica, vuole tramite questo vantaggio incentivare ad avviare un'attività economica che senza tale previsione risulterebbe troppo rischiosa.

²¹ M. Cian, p. 338

Dunque, è in questo vantaggio che si può instaurare la condotta abusiva dei soci. Il fenomeno denominato “abuso della personalità giuridica” rientra proprio in quest’ottica, in particolare si vuole far un utilizzo indegno delle norme che disciplinano l’organismo impresa.

Il caso del socio tiranno

Un primo esempio di abuso della personalità giuridica si può rinvenire nella figura dottrinale del c.d. <<socio tiranno>>, altro non sarebbe che la declinazione abusiva della figura del <<socio sovrano>>.

Viene denominato socio sovrano colui che partecipando all’impresa in modo maggioritario, ne influenza la gestione e l’andamento con le sue scelte personali²².

Il socio tiranno si differenzia da quello sovrano perché l’esercizio del potere di maggioranza è funzionale ai suoi personali interessi e non a quelli dell’impresa, contribuendo nel tempo a deteriorarla.

Tale situazione potrebbe essere aggravata nella circostanza in cui le partecipazioni di minoranza risultino puramente fittizie, ovvero occultamente detenute dal socio tiranno. Si verifica dunque l’abuso dello schermo societario e del privilegio

²² Tale circostanza, è bene precisare, non è contraria al diritto societario, in quanto lo stesso Codice civile dispone le norme relative alle s.p.a. e s.r.l. unipersonali.

dell'autonomia patrimoniale, in sostanza il socio tiranno beneficia della separazione di patrimoni, ma svolge essenzialmente un'attività individuale.

Il rimedio a questa tipologia di abuso è offerto dalla teoria del Bigiavi²³ di cui se ne vogliono riportare le parole <<secondo la concezione dell'imprenditore occulto, il socio il quale abbia degradato la società a suo mero strumento, l'abbia considerata "cosa propria", vi abbia fatto il bello e cattivo tempo, prendendo e mettendo, facendo e disfacendo, infischandosene delle norme di diritto societario, perde il beneficio della responsabilità limitata; e lo perde in quanto egli deve essere considerato il vero, l'effettivo imprenditore, indiretto o addirittura occulto, che si affianca (con la sua responsabilità illimitata) all'imprenditore diretto costituito dalla società di capitali>>²⁴.

In altre parole, il socio tiranno verrà inquadrato dall'ordinamento come socio illimitatamente responsabile (imprenditore) e non solo sarà chiamato e rispondere con il suo patrimonio dei debiti della società ma sarà altresì soggetto a fallimento qualora l'impresa versasse in condizioni di insolvenza.

Analogamente, anche quando nei gruppi societari si verifica un utilizzo abusivo del potere della società controllante, che non risponde alle finalità e alla salute del

²³ W. Bigiavi, *L'imprenditore occulto*, Padova, 1954; ID., *Fallimento di soci sovrani, pluralità di imprenditori occulti, confusione di patrimoni*, in *Giur. it.*, 1954, I, 2, c. 691; ID., *L'imprenditore occulto nelle società di capitali e il suo fallimento «in estensione»*, in *Giur. it.*, 1959, I, 2, c. 166; ID., *Responsabilità illimitata del socio tiranno*, in *Foro it*

²⁴ La sanzione proposta dal Bigiavi non determina dunque l'estinzione dell'organismo societario

gruppo, si ritiene che essa debba essere chiamata a rispondere con il proprio patrimonio sia dei creditori delle controllate che delle eventuali perdite da loro subite.

La sottocapitalizzazione societaria

Questo particolare tipo di abuso societario, non si innesca grazie ad un vantaggio esplicitamente riconosciuto dalla norma positiva, quanto piuttosto grazie ad una lacuna del legislatore sul tema di capitale minimo richiesto per la costituzione di società. O meglio, la legge indica il quantitativo minimo per costituire una determinata forma societaria, ma non richiede ai soci fondatori di dimostrare come il patrimonio apportato sia idoneo al raggiungimento degli scopi prefissati, alle caratteristiche, esigenze e dimensioni aziendali.

In pratica, l'abuso che si può verificare in questa ottica è il frequente ricorso al prestito sociale. I soci, volutamente, non dotano la società di un patrimonio capiente e ricorrono all'occorrenza a finanziarla con prestiti personali. Da ciò discende una grande discrezionalità degli stessi nella scelta di quali debiti saldare e quali invece lasciare insoluti dietro la copertura dell'autonomia patrimoniale dell'ente²⁵.

²⁵ Sul punto si veda Cass., n. 14056 del 2015

La modificazione del contratto sociale strumentale ai vantaggi collegati al rapporto di lavoro subordinato (Jobs Act)

La riforma introdotta dalla l. 10 dicembre 2014, n. 183 (Jobs Act), ha portato alcune novità nel diritto del lavoro, tra tutte quella che potrebbe indurre ad un abuso di personalità giuridica è quella del d.lgs. 23/2015 che regola il licenziamento nei contratti di lavoro a tempo indeterminato e la reintegra del lavoratore. Di fatto, da un lato ha limitato le tutele del lavoratore rendendo il licenziamento più semplice e, dall'altro lato, la legge ha previsto degli incentivi a favore della società che assume a tempo indeterminato.

In seguito all'introduzione di queste novità, molte società hanno incominciato a seguire uno schema abusivo di questo tipo: si procede all'interruzione dei rapporti di lavoro tramite estinzione dell'ente e contestualmente si costituiscono altre società, riconducibili alla sfera di interessi dell'estinta, con la finalità di riassumere i medesimi lavoratori con l'effetto finale di ottenere l'incentivo previsto.

Anche questa particolare fattispecie rientra quindi tra le ipotesi di abuso dello schermo societario, volendo legare l'estinzione di un ente alla sola possibilità di ottenere il vantaggio, il che ovviamente non rispetta la *ratio* della norma.

CAPITOLO II

- L'ABUSO DEL DIRITTO IN AMBITO TRIBUTARIO -

LE ORIGINI E GLI SVILUPPI DEL CONCETTO DI ABUSO DEL DIRITTO NELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

Come abbiamo avuto modo di accennare sopra, l'abuso del diritto nasce grazie all'interpretazione dei giudici della Corte di Giustizia Europea che a volte ha ampliato la portata del fenomeno e a volte delimitata¹.

Quello di cui si parla nelle sentenze che saranno analizzate nel seguito è un concetto sganciato dalla formalità della positivizzazione, di natura empirica e che cambia di volta in volta al variare delle vicende presentate in esame.

In questo paragrafo ci si pone l'obiettivo di ripercorrere le sentenze più importanti della Corte di Giustizia europea, considerando che è proprio dalla definizione data da queste pronunce che i singoli Stati membri si baseranno per elaborare il proprio concetto di abuso del diritto.

Gli albori dell'abuso del diritto: le prime sentenze

L'analisi delle casistiche comincia dagli anni '70, in quegli anni si riteneva esistente nell'ordinamento comunitario un principio generale che vietava i comportamenti

¹ Deotto D., "*Scritti di resistenza tributaria*", Wolters Kluwer, 2016

elusivi, seppur non codificato. La portata applicativa di tale principio era tuttavia indefinita e potenzialmente illimitata, suscettibile di essere utilizzata nei casi più disparati.

Uno dei primi settori in cui fu applicato il divieto di pratiche abusive fu quello della politica agricola comune nelle sentenze C - 125/76 *Cremer*, il caso C - 8/92 *General Milk Products* e C - 110/99 *Esmland Starke*, tutte riguardanti la restituzione di esportazioni di prodotti agricoli.

In tutte le sentenze appena menzionate, il giudice europeo si limitò a ripetere che “*i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto comunitario*”. Solo nel caso *Esmland Starke* la Corte fece un passo in avanti e individuò gli elementi costitutivi della condotta abusiva, probabilmente perché consapevole che il divieto di abuso elaborato come sopra poteva essere troppo vago e impreciso. Ebbene, secondo i giudici di *Esmland Starke*, affinché la condotta possa ritenersi abusiva era necessario non solo il mancato raggiungimento dell’obiettivo delle norme comunitarie, nonostante il loro formale rispetto, ma anche un elemento soggettivo e psicologico legato alla volontà del soggetto di ottenere un vantaggio riconosciuto dalla normativa comunitaria, anche creando artificiosamente le circostanze per accedervi².

² In tal senso punti 52 e 53 sentenza C - 110/99

Abuso del diritto in ambito tributario: i casi IVA

Il settore che ha coinvolto di più la giurisprudenza europea è quello del diritto tributario, se ne vogliono riportare qui le sentenze più significative riguardanti l'IVA comunitaria, per capire come si è evoluta nel tempo la nozione di abuso del diritto, o meglio, di pratiche abusive. Si vuole già precisare che solamente in ambito IVA, e non anche in quello delle imposte dirette, la Corte riconosce l'esistenza di un principio volto a contrastare gli abusi di legge comunitaria, e che tale principio funge da canone interpretativo.

La pietra miliare dell'abuso del diritto: Il caso Halifax

Il vero *leading case* in ambito tributario arriva nel 2006 con la sentenza C-255/02 *Halifax*, che fungerà da guida per tutte le altre pronunce vertenti l'IVA, materia di piena competenza del giudice europeo. Data l'importanza riconosciuta a questa sentenza, la questione merita un approfondimento nel merito: Halifax è una banca inglese, che, come tale, svolge principalmente attività finanziarie potendo detrarre l'IVA a Monte solo in misura inferiore al 5%³. Le operazioni di cui Halifax chiede la detrazione IVA riguardano la ristrutturazione di immobili di sua proprietà, predisponendo uno schema aggiratorio di questo tipo: fa trasferire la proprietà di

³ La direttiva n. 77/388/CEE, d'ora in avanti "Sesta direttiva" riconosce il diritto alla detrazione IVA solo ai soggetti che pongono in essere operazioni commerciali.

una locazione a una società partecipata, quest'ultima, per effetto della normativa nazionale, ha il diritto di scegliere l'imposizione della locazione dell'immobile di proprietà potendo così detrarre l'intera IVA a Monte per spese di costruzione e ristrutturazione.

Sulla scorta di queste considerazioni il VAT & Duties Tribunal of London, sospende il procedimento e sottopone alla Corte due questioni: la prima ai nostri interessi poco rilevante mentre con la seconda, il giudice del rinvio chiede se la sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che essa osta al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a Monte allorché le operazioni che hanno fatto sorgere tale diritto integrano un comportamento abusivo.

A sua difesa, Halifax sostiene che in ambito comunitario non esiste una teoria relativa all'abuso del diritto invocabile dall'amministrazione nazionale per respingere la domanda di detrazione dell'imposta. Il governo inglese, ritiene invece che il principio di abuso del diritto sia generalmente riconosciuto nell'ordinamento europeo, e che tale principio nega la detrazione IVA ai soggetti che si sono precostituiti artificialmente una giustificazione per la domanda di detrazione, in forza dell'art. 17 della sesta direttiva.

La Corte allora riprende innanzitutto quanto affermato in *Cremer*, “*gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario*” e “*l'applicazione della normativa comunitaria non può, infatti, estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire*

operazioni realizzati non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario". Ma il vero merito dei giudici di Halifax è quello di aver fornito ai punti 74, 75, 76 i tre elementi costitutivi della pratica abusiva:

1. il rispetto formale della norma
2. ottenimento del vantaggio fiscale contrario all'obiettivo della norma
3. il vantaggio fiscale è la causa essenziale dell'operazione

Particolare attenzione dei giudici anche al profilo sanzionatorio, il giudice stabilisce che: *"la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, ma semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a Monte"*⁴ le quali saranno calcolate ristabilendo la situazione fisiologica che sarebbe esistita, non considerando quindi le operazioni aggiratorie.

L'ampliamento della definizione: Il caso Part Service

Negli anni successivi, è stato frequente l'utilizzo del concetto di abuso del diritto così come elaborato in *Halifax*, alcune sentenze hanno tentato di delinearne meglio, come il caso C - 425/06 *Part Service* di cui si riporta brevemente il fatto principale.

⁴ punto 93 Halifax così richiamando Emsland-Stärke, cit., punto 56

L'Amministrazione finanziaria contesta un'operazione di frazionamento negoziale attuata da due società che chiameremo X e Y, appartenenti allo stesso gruppo, all'unico scopo di abbattere la base imponibile IVA⁵.

Le due società si occupano di leasing finanziari con opzione di acquisto su autoveicoli, X stipula il contratto con l'utilizzatore, a cui chiede il versamento dei canoni di locazione, una cauzione pari al prezzo del bene non coperto dai canoni e una fideiussione illimitata. Y invece propone al cliente di finanziare la cauzione, di concedere la fideiussione illimitata e di adempiere ogni altro obbligo che l'utilizzatore ha con X, concludendo con lui un contratto di assicurazione contro rischi diversi dalla responsabilità civile. Y chiede in cambio un prezzo che portava ad una riduzione del canone stabilito tra l'utilizzatore e X. L'effetto finale di questa architettura condotta è che i canoni versati da utilizzatore a Y e da Y a X venivano fatturati in esenzione IVA ex art 10 DPR 633/72.

L'amministrazione ritiene sussistere un contratto unico, ritenendo la condotta delle due società idonea all'abbattimento della base imponibile IVA ad un importo minore a quello risultante da un contratto di locazione ordinaria. La Cassazione

⁵ Letteralmente, «la Corte si è basata sul principio secondo cui, qualora vi siano più operazioni formalmente separate, queste devono comunque essere esaminate congiuntamente se «al termine di un'analisi anche solo oggettiva, si constata che [sussiste un'unica operazione]» (46). In tali casi, un trattamento separato a fini IVA delle prestazioni di cui trattasi sarebbe «contrario all'obiettivo dell'[articolo] 11, parte A, [paragrafo] 1, [lettera a)] della sesta direttiva, cioè l'imposizione di tutto ciò che costituisce la contropartita ottenuta o da ottenere da parte dell'utilizzatore» (47)».

sospende allora il giudizio e chiede al giudice europeo di stabilire se nella nozione di abuso del diritto fornita in *Halifax*, la dicitura “operazione essenzialmente compiuta al fine di conseguire un vantaggio” sia più ampia, coincidente o più restrittiva della nozione di “operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale”. La Corte precisa che la condotta abusiva può esistere solo quando il perseguimento del vantaggio fiscale risulti essere lo scopo essenziale, benché non esclusivo, dell’operazione. Quanto al fatto della causa spetta al giudice Nazionale verificare se il risultato sia un vantaggio fiscale contrario agli obiettivi della sesta direttiva e, se questo abbia costituito lo scopo essenziale della soluzione contrattuale. Per verificare quest’ultimo elemento il giudice europeo remittente traccia delle linee guida: il giudice Nazionale può analizzare la fittizietà delle operazioni, e i nessi giuridici, economici e/o personali dei soggetti coinvolti, tali elementi sarebbero idonei a provare l’essenzialità del vantaggio fiscale come ragione principale della condotta, con la conclusione che l’abuso del diritto può essere connotato sia da operazioni compiute meramente per realizzare il vantaggio fiscale, senza sussistere altre convenienze economiche, sia in altre operazioni in cui il vantaggio fiscale ha un peso predominante rispetto ad altri tipi di vantaggi economici⁶. Grava quindi sull’amministrazione fiscale, l’onere di fornire la prova

⁶ *Part Service*, punto 58

della superiorità delle ragioni fiscali rispetto alle altre extra fiscali nonché di illustrare come la forma giuridica sia stata abusata.

Di fatto con questa sentenza, contrariamente a quanto sostenuto dalla dottrina, si ritiene di avere creato due effetti dilatatori sul tema dell'abuso del diritto: il primo ne amplia la nozione stessa, in *Halifax* il vantaggio fiscale doveva essere la motivazione esclusiva dell'operazione abusiva, con *Part Service* la Corte europea stabilisce che il vantaggio fiscale possa coesistere insieme ad altre ragioni economiche senza che la presenza di quest'ultime possa escludere l'abusività, la seconda dilatazione investe invece il potere di discrezionalità del giudice, chiamato a pronunciarsi inevitabilmente su casistiche più ampie.

Frode tributaria e abuso del diritto: è possibile la rilevabilità d'ufficio?

Nel capitolo precedente abbiamo parlato del contratto in frode alla legge, istituto tipico del diritto privato. In questa parte si vuole fare una precisazione andandolo a separare dalla frode tributaria, in questo ultimo caso il contribuente raggiunge la norma per versare meno imposte⁷.

⁷ Sostanzialmente il risultato si ottiene con due modalità: o si registrano in contabilità fatture per operazioni mai sostenute, o con importo molto superiore, oppure si iscrivono a bilancio elementi passivi fittizi e si sottostima l'attivo. Oppure, l'altra modalità di raggiro consiste nell'utilizzare documenti falsi o altri mezzi fraudolenti con marcato artificio, al fine di indurre in errore l'amministrazione finanziaria nella fase di accertamento, per rilevare attività per un ammontare inferiore a quello effettivo o passivo fittizio.

Ciò che distingue questo tipo di frode dal contratto in frode alla legge è la sanzione: nel caso in cui viene accertata la frode tributaria questa non è punita con nullità dell'atto ma costituisce sempre reato, senza ipotesi di incorrere nelle sole sanzioni amministrative per le frodi minori.

La definizione di frode fiscale torna funzionale allo studio dell'abuso del diritto, in quanto concetti distinti nella forma, ma che nella pratica possono essere confusi.

Sul tema si analizza Sentenza della Corte di giustizia europea del 13 febbraio 2014, sulla causa C - 18/13.

Maks Pen è una società di diritto bulgaro che svolge commercio all'ingrosso di materiale per l'ufficio, la quale si vede emesso un avviso di accertamento in rettifica IVA poichè l'amministrazione fiscale non ritiene idonee, ai fini della detrazione IVA, alcune fatture dei suoi fornitori. In particolare, l'amministrazione sostiene che le operazioni descritte nelle fatture non sono state prestate dal soggetto che le ha emesse, dato che nel corso dei controlli, gli indizi raccolti fanno presumere che tali fornitori o subappaltatori non disponessero del personale e delle risorse necessarie per prestare il servizio descritto. La società allora dichiara di essere in possesso dei documenti, di averli inseriti correttamente in contabilità, provando anche che gli stessi fornitori avevano ugualmente dichiarato l'IVA inerente alle operazioni contestate. Per l'amministrazione il possesso di fatture regolari non fonda il diritto alla detrazione qualora i documenti non rechino una data affidabile e siano privi di qualunque forza probatoria e i subappaltatori non abbiano dichiarato i lavoratori

impiegati nè le prestazioni di servizi eseguite. Davanti al giudice del rinvio, l'amministrazione fiscale ha riconosciuto l'erogazione dei servizi a Maks Pen, tuttavia questi sarebbero stati resi da operatori che non sono quelli indicati dalle fatture esibite. Il giudice sospende allora il processo e intende chiedere alla Corte europea se in base al diritto europeo possa sussistere evasione fiscale, nel caso in cui il fornitore, appaltatore o subappaltatore non sia in possesso di personale, risorse materiali necessari alla prestazione del servizio e non documenta le spese sostenute per l'erogazione. In seguito, chiede anche se il giudice nazionale è tenuto a rilevare d'ufficio la sussistenza di evasione fiscale nelle circostanze del procedimento principale. La Corte ricorda che la lotta a evasioni, elusioni ed abusi è un obiettivo della direttiva 2006/112/CE, ed è compito del giudice nazionale negare la detrazione ove si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che il diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente. La detrazione può essere quindi negata ad un soggetto passivo qualora si dimostri che egli avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione IVA commessa dal prestatore del servizio e contemporaneamente quando i fatti integrano un comportamento fraudolento. Quanto alla seconda questione, la Corte stabilisce il potere del giudice di rilevare d'ufficio la condotta fraudolenta o abusiva, anche se non è invocato il diritto dell'Unione, ma solo se, nell'ordinamento

nazionale possono fare altrettanto con riferimento a una norma imperativa di diritto interno⁸.

Ancora dubbi sull'abuso del diritto

Sempre del 2014 è il caso C - 251/16, seppure trattasi di giurisprudenza piuttosto recente, il giudice del rinvio mostra ancora importanti dubbi sull'abuso del diritto, sintomo di come il concetto espresso dalla Corte di giustizia europea fosse tutt'altro che consolidato

Nel caso di specie i signori ricorrenti, costruttori di case per vacanze in Baltimore, si avvalgono della normativa irlandese per la quale la locazione ventennale è considerata una prima cessione di immobili e l'IVA si applica sul valore totalizzato dalla locazione. I ricorrenti avevano stipulato con una società loro collegata, un contratto di locazione di lunga durata (venti anni e un mese) risolto dopo un mese dalla stipula, l'immobile è stato allora venduto a terzi e in rispetto del diritto irlandese, l'IVA su queste vendite non era dovuta, in quanto già versata sulla prima cessione, ovvero durante la locazione di lunga durata.

L'amministrazione finanziaria sostiene che la vendita a terzi doveva essere soggetta ad IVA a carico dei ricorrenti, poiché la cessione originaria doveva essere ignorata, in quanto ritenuta un'operazione puramente artificiosa e abusiva del diritto.

⁸ Sulla rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto si avrà modo di argomentare più approfonditamente in apposito paragrafo

La sentenza in esame è importante perché il giudice rimette alla Corte alcune importanti questioni: con le prime due si richiede al giudice comunitario di stabilire se il principio di abuso del diritto prevalga ed abbia effetto diretto anche in assenza di un provvedimento nazionale attuativo di tale principio, e, se prevalga su principi altrettanto importanti come quello della certezza del diritto e dell'affidamento. Si richiede inoltre di stabilire quali siano i presupposti applicativi, e come le operazioni ritenute abusive debbano essere reinterpretate. Occorre tenere presente che a partire dalla causa *Halifax* il principio di divieto di abuso del diritto è stato applicato alle cause ancora pendenti anche in assenza delle singole disposizioni di diritto interno, che lo contemplassero o attuassero. Nel caso di specie anche se la causa principale è stata posta in essere prima della pubblicazione di *Halifax*, si ritiene comunque applicabile il divieto di pratiche abusive, giacché menzionato dalla giurisprudenza fin dagli anni '70. Quanto ai dubbi sulla certezza del diritto e sul principio del legittimo affidamento la Corte di giustizia precisa che il soggetto passivo che abbia creato le condizioni relative all'ottenimento di un diritto in maniera abusiva o fraudolenta non può avvalersi di tali principi.

Quindi anche in questo caso, spetta al giudice del rinvio verificare innanzitutto quali operazioni preliminari alla vendita risultano animate dallo *scopo essenziale* di ottenere un vantaggio fiscale, considerando le sole operazioni preliminari alla vendita di cui si discute l'abusività, e non considerando congiuntamente le operazioni che vi seguono in perfetto rispetto formale delle leggi. In secondo luogo

deve verificare la sussistenza dei già menzionati requisiti: il primo di carattere oggettivo dal quale deve risultare che «le operazioni controverse, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurano un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni⁹» e in secondo luogo, «deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale». Quanto alla rideterminazione delle operazioni e dell'IVA dovuta, la Corte ripete che “ove si constati una violazione del principio del divieto di abuso della legge, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato”.

Abuso delle libertà fondamentali: il caso Schweppes (imposte dirette)

Come accennato all'inizio del paragrafo, l'abuso del diritto si presta ad essere presente in contesti tra loro molto diversi, ivi comprese quelle che sono le libertà fondamentali, il caso Schweppes C - 196/04, si concentra ad esempio sul tema della libertà di stabilimento.

⁹ Punto 70

Il fatto principale verte su un ipotetico caso di esterovestizione, vede coinvolta la Cadbury Schweppes plc (in seguito CS) e Cadbury Schweppes Ltd (in seguito CSO), contro l'amministrazione fiscale del Regno Unito. Il fatto principale riguarda la tassazione di CSO per gli utili conseguiti da CSTI cioè una controllata del gruppo costituita a Dublino (IFSC). La normativa del Regno Unito sulle Società Estere Controllate (SEC) prevede che siano imputati alla società gli utili della SEC controllata, se questa è stata costituita in uno Stato membro in cui la tassazione è inferiore di almeno i $\frac{3}{4}$ di quello che si sarebbe dovuto versare se la società svolgesse la sua attività nel Regno Unito. Tuttavia, se la SEC svolge attività commerciale o viene soddisfatto il *motive test* la regola non si applica e gli utili prodotti dalle controllate vengono tassati in loro capo e non in capo alla società madre. In particolare, il *motive test* per essere soddisfatto deve verificare due condizioni: che il vantaggio fiscale eventualmente ottenuto non sia l'obiettivo principale della costituzione della società in altro Stato membro e che la società madre deve dimostrare che l'esistenza della SEC non è giustificata da operazioni di distrazioni di utili. Condizioni che i Commissioners of Inland Revenue ritengono insussistenti e richiedevano l'imposta societaria per gli utili realizzati da CSTI. La società resistente impugna l'avviso d'imposta invocando gli artt. 43, 49, 56 del CE riguardanti la libertà di stabilimento. Il giudice *a quo* chiede alla Corte di Giustizia europea innanzitutto se possa ritenersi abusivo il comportamento di costituire società in un altro stato con lo scopo di beneficiare di un regime fiscale più

favorevole, e, qualora questo comportamento non sia abusivo, si domanda se la normativa inglese sulle SEC sia ostativa alla libertà stabilimento. La Corte ritiene che la possibilità di una società di potere costituire uno stabilimento in altro stato membro, anche al solo scopo di beneficiare di un risparmio d'imposta, non costituisca un abuso di tale libertà. L'art. 48 utilizza la parola "stabilimento" intendendo con questa la possibilità per un cittadino comunitario di partecipare in maniera stabile e continuativa alla vita economica dello stato ospitante e di trarne vantaggio, va da sé che l'articolo citato protegge il diritto di costituire società in stati diversi solo laddove la società che si costituirà svolga un'attività economica reale ed effettiva. Nel caso di specie, anche l'avvocato generale riteneva non abusivo il comportamento della società madre sulla scorta del fatto che CSTI svolgeva davvero attività effettive in Irlanda, in più si ritiene che una società possa, senza infrangere l'articolo 43, decidere di esercitare le sue attività a titolo secondario in un altro Stato membro per beneficiare in sede di tassazione delle attività quivi imponibili del suo più favorevole regime fiscale. La normativa inglese sulle SEC allora si ritiene ostativa al diritto di stabilimento. Si riporta qui la massima della sentenza *"Gli articoli 43 e 48 ci devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa fiscale nazionale che prevede l'inclusione nella base imponibile di una società madre residente degli utili realizzati da una SEC stabilita in un altro Stato membro quando tali utili sono soggetti in questo secondo Stato ad un livello impositivo di gran lunga inferiore a quello dello Stato di*

residenza della società madre, se la detta normativa si applica unicamente alle costruzioni del tutto fittizie destinate ad aggirare la legge nazionale. Una legislazione siffatta deve comunque permettere al contribuente di essere esonerato ove dimostri che la società da lui controllata è realmente impiantata nello stato di stabilimento e che le operazioni che hanno portato ad una diminuzione dell'imposta della società madre corrispondono a prestazioni effettivamente realizzate dallo Stato e non senza rilevanza economica per l'attività di quest'ultima".

Dunque, pur richiamando la sentenza *Halifax*, la sentenza in esame considera l'abuso del diritto in modo leggermente diverso. Innanzitutto, affinché possa costituirsi abuso, la volontà del contribuente di ottenere il vantaggio fiscale è considerato come elemento primario, a cui si subordina l'elemento oggettivo, ovvero il risparmio di imposta. Inoltre, la sentenza stabilisce che affinché possa trattarsi di abuso si deve essere in presenza di "costruzioni meramente artificiali" esclusivamente funzionali al risparmio d'imposta. La definizione si presenta allora più precisa rispetto a quella fornita dai giudici di *Halifax*, probabilmente perché la Corte ha sempre tenuto un atteggiamento più cauto nei casi riguardanti la tassazione diretta, poiché quest'ultima è competenza del legislatore nazionale, ed è dal legislatore nazionale che i fenomeni di elusione ed abuso devono essere contrastati. Come menzionato all'inizio del paragrafo, per quanto riguarda il settore delle imposte dirette, la Corte ha scelto volontariamente di seguire un orientamento più

cauto, intervenendo, come nel caso *Schweppes*, ma senza prendere realmente posizione.

Come si osserva, il giudice europeo ha più volte negato la possibilità per il giudice nazionale di far diretta applicazione del principio del divieto di abuso del diritto di matrice comunitaria, salvo che nell'ordinamento nazionale non vi siano disposizioni che lo abbiano recepito, o delle specifiche disposizioni volte a scongiurare il pericolo di frodi o elusioni. Se così non fosse, al contribuente di fatto verrebbe negato il principio fondamentale sulla certezza del diritto.¹⁰

DALLA CORTE DI GIUSTIZIA ALLA TRASPOSIZIONE NELLA GIURISPRUDENZA DOMESTICA

Le prime sentenze: il ricorso ai mezzi del diritto civile

Per quanto attiene allo studio della giurisprudenza interna, possiamo analizzare le varie casistiche facendo una distinzione tra le pronunce ante il caso *Halifax* (2006) e quelle post. Prima del 2006, il divieto dell'abuso del diritto era ancora un concetto non applicato dai giudici, i quali negavano la possibilità di disconoscere gli effetti

¹⁰ Deotto D., “*Scritti di resistenza tributaria*”, Wolters Kluwer, 2016

fiscali derivanti da operazioni lecite, ma senza un vero riscontro economico all'infuori del beneficio fiscale.

Così accadeva, ad esempio, nel biennio 2000-2002, la Cassazione riteneva leciti¹¹, in assenza di specifiche norme antielusive, i casi di dividend washing e dividend stripping¹², ritenuti espressione dell'autonomia contrattuale e della libertà di scelta del contribuente.

A seguito di queste pronunce negli anni successivi si verifica un significativo ricorso a queste tecniche di arbitraggio fiscale, ma dinanzi all'ennesimo caso, nel 2005, la Cassazione comincia a cambiare orientamento.

Ancora in assenza di una codificazione dell'abuso del diritto, la Corte Suprema inizia a sanzionare questi comportamenti tramite i mezzi propri del diritto civile quali la simulazione, il contratto in frode alla legge e la nullità del contratto per mancanza di causa.

È il caso della sentenza Cass. 26 ottobre 2005, n. 20816 dove afferma che l'Amministrazione finanziaria ha il potere di dedurre la simulazione assoluta o

¹¹ Saggese P., *L'abuso del diritto quale principio antielusione tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, in Fondazione Italiana del Notariato

¹² Il dividend washing è un'operazione di arbitraggio fiscale, consente di trasformare un reddito imponibile sottoforma di dividendo in un reddito imponibile sottoforma di plusvalenza, fattivamente un socio cede la partecipazione prima della distribuzione del dividendo e se la fa retrocedere dopo che l'acquirente lo ha incassato. Per il detentore originario si genera una plusvalenza esente da tassazione e per la società che le retrocede ad un prezzo più basso una minusvalenza deducibile. Specularmente anche il dividend stripping ha lo stesso funzionamento ma si riferisce a titoli

relativa dei contratti stipulati dal contribuente, ivi compresa i casi di nullità per frode alla legge tributaria ex art. 1344 c.c., fornendo la prova anche con le presunzioni. Tale presa di posizione veniva giustificata dal ruolo che le norme tributarie hanno nell'interesse della società, agendo in frode ad esse il contribuente viola uno dei principi fondamentali dell'ordinamento tributario italiano, ovvero, l'art. 53 della Costituzione.

Il ricorso alla nullità per mancanza di causa si trova invece nelle sentenze nn. 20398 e 22932 dell'ottobre e novembre 2005, dove si esplicita che *“la mancanza di ragione costituisce un difetto di causa, il quale da luogo, ai sensi degli artt. 1418 e 1325 c.c., a nullità dei contratti collegati di acquisto e rivendita di azioni, in quanto dagli stessi non consegue per le parti nessun vantaggio economico, all'infuori del risparmio fiscale”*. Quindi, sebbene i contratti di acquisto e rivendita delle azioni siano contratti tipici, per essere validi devono produrre un sostanziale mutamento nella sfera giuridica delle parti e ciò non avviene se l'effetto prodotto è il mero vantaggio fiscale.

Le sentenze post Halifax e il presunto radicamento costituzionale

Dopo la sentenza *Halifax* del 2006, la Cassazione cambia orientamento e comincia ad applicare il principio elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, sia d'ufficio poggiando sul criterio di effettività, sia come *jus superveniens*, fino ad arrivare ad affermare, più avanti, che il principio generale del divieto di abuso del diritto è

rintracciabile nel nostro ordinamento e trova la sua fonte nella Costituzione all'art. 53.

L'esistenza nell'ordinamento italiano di un principio contro l'abuso del diritto era tutt'altro che ben radicato. L'ordinanza n. 21371 del 10 marzo 2006 è il sintomo che il giudice nazionale non aveva ancora compreso il concetto di abuso descritto in *Halifax*. Nel caso si chiedeva al giudice europeo se la definizione di "operazione essenzialmente compiuta al fine di conseguire un vantaggio fiscale" sia sovrapponibile, più ampia o ristretta di quella di "operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale".

Nonostante i dubbi, la Cassazione continua con il precedente orientamento e, per avvalorare l'esistenza della clausola antielusiva nazionale insita nell'art. 53 Cost., afferma che le singole disposizioni antielusive rintracciabili nell'ordinamento tributario non sono altro che la manifestazione dell'esistenza di una regola generale antiabuso. Inoltre, l'immanenza di tale regola generale non potrebbe contrastare neppure l'art. 23 Cost. sulla riserva di legge poiché *"non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, ma solamente nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali"*¹³.

¹³ Così sosteneva la Corte nelle c.d. "sentenze gemelle" del 2008

La Corte conferma il suo indirizzo alla fine del 2008, con le sentenze S.U. nn. 30055,30056 e 30057 con le quali si vuole risolvere in modo definitivo le questioni relative al *dividend washing* e *dividend stripping* e si ridisegna il divieto di abuso al comparto delle imposte dirette. Si riafferma in queste sentenze la presenza di un generale principio antielusivo che non trova più origine dalla giurisprudenza comunitaria, quanto piuttosto nell'art 53 Cost. nel principio di capacità contributiva del comma 1 e del principio di progressività dell'imposizione. Inoltre, come si evince dal punto 2.2 della sentenza n. 30055 la definizione di abuso è diversa da quella data due anni prima. Viene introdotto come elemento configurativo dell'abuso "l'utilizzo distorto" di strumenti giuridici e affinché possa essere esclusa la condotta abusiva, le ragioni sottostanti all'operazione devono essere "economicamente apprezzabili" e non più "alternative o concorrenti di carattere non marginale o teorico".

Negli anni successivi la Suprema Corte fa un uso indeterminato del principio di divieto di abuso del diritto elaborato dai giudici europei, traslandolo anche in casistiche non pertinenti¹⁴.

¹⁴ Così accadeva ad esempio anche in Cass. n. 23784 del 24 novembre 2010, in cui il richiamo alle pronunce del giudice europeo appare non attinente poiché la causa principale si concentrava in una rettifica IRPEG e ILOR.

Probabilmente resasi conto del disordine giurisprudenziale che si stava creando, la Corte nella sentenza n. 1372 del 21 gennaio 2011, pone alcuni limiti al ricorso dell'istituto dell'abuso del diritto¹⁵.

La Cassazione stabiliva che *“si deve affermare che il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale, di ragioni extra-fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa”*.

Si vuole riportare il caso 405/15 che ribadisce il fondamento del divieto di abuso nell'art. 53 Cost e attribuisce ai giudici della Cassazione il merito di aver definito in che circostanze si deve ritenere sussistente il carattere indebito del vantaggio fiscale e mette in luce l'aspetto del legittimo risparmio d'imposta.

Il caso vede coinvolta la società Gasser s.r.l. a cui la CTP e CTR confermano la legittimità dell'accertamento delle maggiori imposte IRES e IRAP emesso dall'Agenzia delle Entrate. La maggiorazione è dovuta al fatto che l'operazione di

¹⁵ Brevemente si riporta il fatto della causa: l'Amministrazione finanziaria voleva disconoscere i benefici fiscali derivanti da un'operazione di spostamento di un pacchetto azionario, poiché per l'Amministrazione finanziaria il comportamento fisiologico da seguire in quel caso era quello di procedere con lo strumento giuridico della fusione. La società ribatteva l'esistenza di valide ragioni economiche poiché era finalizzata a razionalizzare le strutture produttive del gruppo.

“sale e lease back”¹⁶ sottoscritta dalla società, è ritenuta abusiva in quanto non è in grado di generare motivazioni economiche diverse dal vantaggio fiscale. La società proponeva ricorso in Cassazione sostenendo che la fattispecie non rientra nell’elenco di cui al comma 3 dell’art. 37 bis del D.P.R. 600/1973 e che nemmeno potesse essere invocato il principio generale antiabuso. La Corte ritiene il ricorso infondato, innanzitutto perché stando ad un’analisi del merito nell’operazione era presente una fattispecie nominata dal comma 3 dell’art. 37 bis, ossia la cessione di credito, e soprattutto perché ancora una volta sottolinea che il principio generale del divieto di abuso del diritto è un principio immanente all’ordinamento tributario italiano, la cui fonte è da ricavare nell’art. 53 Cost. nei concetti di capacità contributiva e progressività dell’imposizione. Tuttavia, la Corte, in accordo con i motivi dedotti dalla società, sostiene che nei precedenti gradi di appello non è stata dimostrata il carattere indebito del vantaggio fiscale e che questo non può esistere perché il contratto rispettava la durata minima prevista dall’art. 67 c. 8 e art. 109 c. 7 del TUIR. Riprende poi la definizione di abuso data dalla giurisprudenza comunitaria, che vede gli elementi fondanti dell’abuso nel carattere indebito del vantaggio e l’essenzialità della ragione fiscale rispetto alle altre ragioni economiche così come definito in Halifax e Part Service.

¹⁶ È un particolare contratto in cui un soggetto, di solito un’impresa, cede ad una società di finanziamento un bene per riprenderlo poi in locazione

La sentenza in esame è importante perché ricorda quando un risparmio deve essere ritenuto indebito, ovvero quando esso è ottenuto mediante un “meccanismo giuridico contorto”, o ancora “dall’uso distorto degli strumenti negoziali”, o con “modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato” in quanto sono tutti comportamenti che ledono l’obiettivo della norma. Per la Corte mancano questi elementi oggettivi, ma anzi l’operazione contestata è da tempo riconosciuta come contratto socialmente tipico, e non può ritenersi abusiva solo perché comporta un minore carico fiscale sul contribuente, la condotta della Gasser s.r.l. rientra allora nel libero esercizio dell’attività economica e pertanto ha diritto di usufruire del regime fiscale più favorevole.

La critica della dottrina sul fondamento costituzionale

Il fondamento costituzionale nell’art. 53 della regola generale antiabuso, così elaborato dai giudici della Suprema Corte, amplia enormemente il concetto di abuso e gli dona una portata applicativa indefinita, con conseguente discrezionalità degli interpreti e dei giudici. Effettivamente tale orientamento rischia di essere in grande contrasto con la ricostruzione dello stesso art. 53 Cost. offerta dalla dottrina.

L’art. 53 è una norma precettiva destinata al legislatore, il quale ha il dovere di scegliere, tra gli indici rivelatori di ricchezza, i fatti imponibili, affinché i

contribuenti possano essere certi delle conseguenze fiscali¹⁷ dei loro comportamenti. Il primo comma dell'articolo citato rappresenta il fondamento di legittimità dell'imposizione tributaria ed è certamente un'espressione del principio di uguaglianza di cui all'art 3 Costituzione.

Tuttavia, il giudice che, volendo garantire una giustizia sostanziale e quella uguaglianza di cui all'art 3, applica il divieto di abuso così come descritto dalle Sezioni Unite, di fatto, si sostituisce alla legge.

La critica è piuttosto forte, innanzitutto si toglie all'imposizione tributaria il fondamento di legalità che gli deriva dalla legge, la quale è per definizione l'espressione del bilanciamento di valori espressi dalla società. Si toglie poi al contribuente la certezza del diritto, quindi di fatto egli non può sapere quali saranno le conseguenze fiscali dei suoi comportamenti ed inoltre, dallo studio della giurisprudenza, si ha la sensazione di potersi vedere disconosciuti gli effetti fiscali delle operazioni che in altre sentenze sono state ritenute lecite e non sanzionabili.

18

Con questa ricostruzione dell'abuso del diritto fornita dalla Sezioni Unite, ci si pone in netto contrasto della riserva di legge attribuita alla materia tributaria, e in generale

¹⁷ Saggese P., *L'abuso del diritto quale principio antielusione tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, in Fondazione Italiana del Notariato

¹⁸ *Ibidem*

in contrasto anche con la ripartizione dei poteri dello Stato, poiché la materia è di esclusiva competenza del Parlamento e non della magistratura.

In conclusione, la nascita di specifiche norme antielusive non è il risultato di una già esistente regola generale antiabuso, ma piuttosto la loro esistenza è dovuta proprio alla sua assenza. La specificità di tali norme dà al contribuente maggiore certezza e al contempo sono il tentativo del legislatore di sanzionare, tramite l'inopponibilità, quelle operazioni che si prestano maggiormente ad essere utilizzate nelle pratiche abusive.

Ad oggi il radicamento costituzionale dell'abuso del diritto non può essere rinvenuto nell'art. 53, quanto piuttosto nel più ampio e solidaristico concetto di uguaglianza espresso dall'art. 3 della Costituzione. Il comportamento abusivo allora si può e si deve sanzionare in virtù del generale principio costituzionale dell'art. 3, di cui la capacità contributiva rappresenta semplicemente un'applicazione integrativa.¹⁹

La rilevabilità d'ufficio

Tra le più importanti pronunce si richiama la sentenza Cass. n. 21221 del 29 settembre 2006, con la quale si estende per la prima volta il divieto di abuso del diritto, così come inteso dalla giurisprudenza comunitaria, anche al comparto delle imposte dirette. Il caso era incentrato su delle minusvalenze fittizie e la Corte ha

¹⁹ Rescigno P., *L'abuso del diritto*, Il Mulino, Bologna, 1988

applicato il divieto di abuso ritenendolo un "canone interpretativo regolatore dell'ordinamento". Tuttavia, la Cassazione in questa sentenza non fa nessun collegamento tra il vantaggio fiscale ottenuto e la norma fiscale elusa, pertanto nonostante i tanti richiami al caso Halifax, il concetto di abuso inteso dalla nostra Corte si differenzia in parte da quello comunitario. La sentenza in esame è importante anche perché fornisce un importante indirizzo sui profili processuali, che verrà ripercorso anche negli anni successivi, di fatto si stabilisce la rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto, poiché istituto di rango comunitario, in qualsiasi contenzioso tributario e in qualsiasi grado di giudizio, ivi compreso quello per Cassazione. Ma il tema della rilevanza d'ufficio dell'abuso non sembra un nodo destinato presto allo scioglimento.

Infatti, si riporta la Cass. n. 7393 dell'11 maggio 2012, con la quale si sottolinea ancora una volta che *“il rango comunitario e costituzionale del principio di divieto dell'abuso del diritto comporta la sua applicazione d'ufficio da parte del giudice tributario, a prescindere, dunque da qualsiasi allegazione, al riguardo, ad opera delle parti in causa. Sicché, è di tutta evidenza come sia del tutto impossibile configurare, al riguardo, il dedotto vizio di extrapetizione, ai sensi dell'art. 112 c.p.c.”*²⁰ e *“non può ritenersi configurabile la dedotta pretermissione, da parte del*

²⁰ Così il punto 2.3.3

*giudice di appello, delle garanzie procedurali, previste dal D.P.R. n. 600/1973 comma 4*²¹.

La Cassazione interviene di nuovo sul tema della rilevabilità d'ufficio dell'abuso nella sentenza n. 3212 del 11 febbraio 2013, ripetendo l'orientamento precedente, anche in questo caso, infatti, la commissione tributaria provinciale non può aver commesso vizio di extrapetizione. La sentenza appena menzionata introduce però anche una novità, ovvero classifica il 37 *bis* D.P.R. 600 come clausola generale antielusiva. Con questa affermazione ancora una volta si desume la confusione della Corte sul tema dell'abuso del diritto, si ricorda che solo pochi anni prima nella sentenza n. 30055/2008, il principio generale di abuso del diritto era immanente nel nostro ordinamento e trovava la sua genesi nella art. 53 Cost.

²¹ Punto 2.5

CAPITOLO III
- LA POSIZIONE ATTIVA E PASSIVA
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA SULL'ABUSO
DEL DIRITTO -

Premessa

Le operazioni straordinarie devono il loro aggettivo al fatto che sono eventi che non avvengono in maniera ripetuta, come gli altri fatti di gestione.

Su queste la dottrina ha sempre voluto tenere distinte le operazioni “sui beni” dalle operazioni “sui soggetti”.

Nella prima categoria rientrano quelle operazioni che sono volte al realizzo dei beni della società, potrebbero rientrarci le cessioni di azienda, la vendita di partecipazioni o la liquidazione.

Le operazioni “sui beni” hanno tutte come comun denominatore, la natura dismissiva, con le conseguenze fiscali del caso, l'assoggettamento ad IVA e la tassazione sulle plusvalenze.

Le operazioni “sui soggetti” hanno invece come comun denominatore la modifica o ristrutturazione della compagine societaria, vi rientrano la fusione, la scissione e la trasformazione.

Sebbene trattasi nella realtà di operazioni molto strutturate e complesse, dal punto di vista fiscale vi è una (apparente) semplificazione, perché queste risultano tutte neutrali ai fini fiscali, dove per neutralità si intende che i beni vengono trasferiti all’ultimo valore fiscalmente riconosciuto.

Fin dalla positivizzazione dell’art. 10 della legge 408/90, del 37 *bis* del D.P.R. 600/73, queste operazioni sono state sempre trattate con particolare attenzione dal legislatore, vuoi per la loro particolarità, vuoi per “soccorrere” il fisco che vuole vederci chiaro quando si prospettano operazioni del genere.

Per il mio studio, è importante ricordare una sentenza della Cassazione, la n. 1372 del 21 gennaio 2011, in cui è la stessa Corte che impone alla magistratura di agire con grande cautela quando si invoca l’abuso del diritto, specie in quelle operazioni di ristrutturazione societaria a cui partecipano imprese appartenenti al medesimo gruppo. L’obiettivo della sentenza è quello di bilanciare da un lato l’interesse del fisco, ma dall’altro anche la libertà di scelta tra alternativi regimi fiscali e delle forme giuridiche.

In questo capitolo metterò in luce come, combinando tra loro queste operazioni, il contribuente possa accedere a regimi (e risparmi) fiscali diversi, a volte riconosciuti e tutelati, a volte dichiarati abusivi.

LA POSIZIONE PASSIVA: LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

La fusione

La fusione è un'operazione per mezzo della quale si vuole perseguire un accrescimento del sistema produttivo e amministrativo oppure, può essere finalizzata alla costruzione di gruppi di impresa, con conseguente consolidamento patrimoniale delle società partecipanti, con l'obiettivo finale, comune ad entrambi i casi, di raggiungere economie di scala.¹

È possibile distinguere in fusione in senso stretto, in cui più società si concentrano per crearne una di nuova costituzione, dalla fusione per incorporazione in cui una società rimane funzionante mentre le altre partecipanti si estinguono ed è tipica in quei casi in cui le società partecipanti sono legate da un rapporto di partecipazione.

Normativa fiscale

¹ M. Confalonieri, *Trasformazione, fusione, conferimento, scissione e liquidazione delle società: aspetti civilistici, contabili e fiscali delle operazioni straordinarie*, 33 edizione, Gruppo 24 ore, Milano, 2018

Ad oggi, la normativa in vigore è quella dell'art. 172 TUIR modificato per effetto della legge finanziaria del 2008.

L'articolo in questione stabilisce che la fusione è un'operazione neutrale ai fini delle imposte sul reddito, non solo per le società fuse e per l'incorporante/risultante, ma anche per i soci.²

Un'eccezione è data nell'eventualità in cui si realizzi un conguaglio in denaro, in quel caso si applica la disposizione di cui al comma 7 dell'art. 47 TUIR *“Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate”*. Inoltre, qualora ne ricorrano i presupposti, si applicano gli artt. 58 e 87 TUIR.

² Il comma 1 stabilisce infatti che l'operazione non costituisce una forma di realizzo o distribuzione di plus e minusvalenze sui beni delle società fuse, il comma 2 precisa che ai fini della determinazione del reddito della risultante/incorporante l'eventuale avanzo o disavanzo sorti per effetto dell'annullamento delle partecipazioni o per effetto del rapporto di cambio, sono irrilevanti.

Quanto ai soci delle incorporate, il comma 3 stabilisce che il cambio di partecipazioni non fa sorgere alcun tipo di reddito. Le nuove partecipazioni vengono assunte dai soci al medesimo valore fiscale cui erano riconosciute le partecipazioni annullate e si considerano possedute retroattivamente, non alla data del concambio, ma dalla data in cui risultano possedute le partecipazioni annullate.

In sostanza allora, il conguaglio in denaro è trattato al pari di un reddito, una plusvalenza realizzata sulla partecipazione annullata e come tale sarà tassata in base alla soggettività del soggetto percipiente.

L'irrelevanza fiscale dell'operazione si rinviene anche in altri elementi, infatti i maggiori valori iscritti nel bilancio della risultante/incorporante non sono ad essa imponibili, e in più, in regime di continuità fiscale, i beni ricevuti sono valutati in base all'ultimo valore fiscalmente riconosciuto, con necessità di redigere un prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi (tra valori di bilancio e valori fiscali tramite il quadro RV)³.

Il riporto delle perdite

Il comma 7 dell'art. 172 TUIR recita: *“Le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501 quater del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e*

³ Peraltro, tale riconciliazione non è necessaria, qualora l'incorporante/risultante decida di optare, ai sensi del comma 10 *bis*, dell'art. 172, per il pagamento di un'imposta sostitutiva. Con modifica introdotta dalla legge n. 244/2007 il disavanzo è soggetto ad imposta sostitutiva nei limiti della rivalutazione delle sole immobilizzazioni materiali e immateriali.

versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, e sempre che dal conto economico della società le cui perdite sono riportabili, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori....”. Il comma in analisi ha natura antielusiva ed è volto a contrastare le fusioni promosse al solo scopo di compensare redditi positivi con le perdite pregresse delle altre società partecipanti alla fusione.

È concessa la possibilità di riportare le perdite maturate ante fusione della società risultante e delle società partecipanti solo se si rispettano alcune condizioni.

La prima, è che l'importo della perdita non deve superare quello del patrimonio netto risultante dal bilancio dell'ultimo esercizio chiuso.

La seconda condizione richiede di soddisfare il test di vitalità.

A tal fine si considerano "vitali" quelle società che nel conto economico, relativo all'esercizio ante fusione, riportano un ammontare di ricavi e proventi caratteristici e di spese per lavoro superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi precedenti.

Sul punto la legge di conversione del D.L. 244/2016, ha dovuto precisare che ogni qualvolta la norma tributaria, riferendosi a ricavi ed oneri, utilizza l'aggettivo

“caratteristici” questi devono essere calcolati al netto degli eventuali eventi straordinari che ne abbiano modificato l’importo⁴.

La previsione dell’art. 172 TUIR sul test di vitalità, senza la precisazione della legge di conversione, si prestava infatti ad essere ben soddisfatta, considerando che dal 2015, oneri e proventi straordinari non trovano più collocazione nell’area E), ma vengono ricompresi nell’area A) e B) di conto economico.

Non solo, per l’Agenzia delle Entrate, i requisiti di vitalità devono permanere fino al momento in cui la fusione viene deliberata.

Ciò vale in particolare nei casi di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione, come sottolineato dalla Risoluzione n. 143 del 10 aprile 2008. Il Codice civile, infatti, con l’art. 2504 *bis*, in combinato disposto con l’art. 123, comma 7, DPR 917/1986, rende possibile optare per la retrodatazione degli effetti fiscali della fusione.

In questo caso, le limitazioni previste dall’art. 172 TUIR sul riporto perdite, si applicano anche per le perdite fiscali maturate nel periodo tra la data in cui si vuole far retroagire l’efficacia della fusione e la data in cui è avvenuto il perfezionamento. Se mancano i parametri da assumere ai fini della verifica, ad esempio quando l’operazione coinvolge società costituite da meno di 3 anni, si può fare istanza di interpello disapplicativo.

⁴ Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Arezzo “*Diritto tributario - abuso del diritto evoluzione-interpelli responsabilità-difese*”, Arezzo, 2019

Altro rilevante periodo del comma 7, introduce una ulteriore limitazione al riporto delle perdite, infatti stabilisce che *“Se le azioni o quote della società la cui perdita è riportabile erano possedute dalla società incorporante o da altra società partecipante alla fusione, la perdita non è comunque ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni o quote effettuata ai fini della determinazione del reddito dalla società partecipante o dall'impresa che le ha ad essa cedute dopo l'esercizio al quale si riferisce la perdita e prima dell'atto di fusione”*. L'obiettivo di questa previsione è evitare che la società incorporante o semplicemente partecipante alla fusione, benefici di una doppia agevolazione, la prima consisterebbe nella deducibilità della svalutazione della partecipazione per aziende in perdita, e la seconda, nel riporto della perdita post fusione.

Il riporto degli interessi passivi

La regola che si segue per la riportabilità degli interessi passivi è quella prevista dall'art. 96 TUIR la quale stabilisce che questi possono essere dedotti fino ad un limite massimo corrispondente alla quota degli interessi attivi e assimilati di competenza del periodo di imposta e per la parte eccedente, fino al limite massimo del 30% del ROL. Oltre questi limiti, gli interessi sono considerati indeducibili, ma possono essere riportati nei successivi periodi di imposta.

Ai sensi del comma 7, art. 172 TUIR, anche agli interessi passivi si estendono le limitazioni previste per il riporto delle perdite.

Gli interessi non dedotti, generati successivamente alla data di fusione, possono essere riportati a condizione del superamento del test di vitalità.

L'estensione di questa limitazione ha ancora una volta, natura antielusiva, si vuole contrastare il trasferimento di bare fiscali e l'aggregazione tra aziende giustificata dal solo abbattimento dei redditi futuri.

Sul punto risulta interessante la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19/E del 21 aprile 2009, che precisa che il limite del patrimonio netto va cumulato fra perdite e interessi passivi pregressi, qualora gli interessi passivi e le perdite superassero il patrimonio netto, la società incorporante potrà decidere quale eccedenza delle due voci non riportare in compensazione.

Fusione e participation exemption

Stando all'art. 87 TUIR, le plusvalenze realizzate sulle partecipazioni non concorrono alla formazione del reddito imponibile e vengono assoggettate al regime di *participation exemption* (PEX) se vengono soddisfatte alcune condizioni:

a possesso ininterrotto di almeno 12 mesi, con riferimento alla data di acquisto e di vendita della partecipazione

b) nel primo esercizio chiuso durante il possesso, la partecipazione deve essere iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie

c) la residenza fiscale della partecipata deve essere in luoghi diversi da quelli per cui è prevista la fiscalità privilegiata, salvo favorevole esito dell'interpello.

d) a meno che la partecipata non sia quotata, è richiesto ai fini dell'esenzione della plusvalenza, che questa eserciti un'impresa commerciale

Gli elementi di cui c) e d) devono sussistere da almeno 3 anni.

Quando si fa un'operazione di fusione, ai fini dell'accertamento del requisito a), il periodo di detenzione da parte della incorporante si somma a quello maturato dai soci delle società fuse/incorporate.

Per l'iscrizione al bilancio, l'incorporante/risultante dovrà iscrivere la partecipazione alla stessa voce in cui era iscritta nel bilancio delle società fuse.

Ai fini del requisito d), nelle fusioni "propriamente dette", l'eventualità che una società partecipante all'operazione non abbia carattere "commerciale" non esclude a priori l'accesso alla PEX. In questa sede, sarà necessario dimostrare, con appositi parametri, che la natura commerciale della società risultante sia prevalente.

Le possibili facce elusive della fusione

Un potenziale utilizzo abusivo dell'istituto della fusione potrebbe aversi quando questo viene posto in essere in luogo della liquidazione per procedere all'estinzione

di un ente. I due istituti, sebbene portino entrambi allo stesso risultato finale, l'estinzione, sono sottoposte a carichi fiscali diversi.⁵

La fusione, come più volte sottolineato, è un'operazione neutrale ai fini fiscali, la liquidazione, per la sua natura realizzativa, risulta invece assai più gravosa dal punto di vista fiscale.

Tuttavia, l'ordinamento tributario non mostra preferenza su una delle due, con la conseguenza che il contribuente non ha una via "fisiologica" per procedere all'estinzione della società.

Sebbene non sia il modo più immediato, la fusione gli permetterebbe di ottenere ingenti risparmi fiscali. Risparmi che non necessariamente possono essere dichiarati indebiti, la questione si gioca allora sulle valide ragioni extrafiscali e sulla bravura del contribuente a presentare l'interpello.

Un esempio di come la fusione può essere utilizzata per procedere all'estinzione di un ente ci è fornito dalla risposta n. 123 dell'aprile 2020. Nel caso di specie vi è un Consorzio tra enti locali in stato di liquidazione, il quale per effetto di un conferimento di un ramo aziendale in ALFA S.r.l. ne è diventato il socio di maggioranza. A seguito del conferimento, al consorzio sono rimasti beni inadatti allo svolgimento dell'attività d'impresa che dovranno essere ceduti ad un soggetto terzo e quote di partecipazione in ALFA, che a seguito della liquidazione dovranno

⁵ G. Maisto, *Elusione ed abuso del diritto tributario: orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Giuffrè Editore, Milano, 2010

essere retrocesse pro quota ai singoli comuni appartenenti al consorzio. Il consorzio invece che procedere con la diretta cessione delle partecipazioni, intende effettuare una fusione per incorporazione inversa in ALFA con l'obiettivo di trasferire le quote ai comuni in cambio di quelle già possedute dal consorzio e per effetto di questa operazione, l'ente sarà allora estinto. Per l'Agenzia delle Entrate, l'operazione così presentata anche se preceduta da un conferimento, non comporta alcun indebito vantaggio fiscale e ritiene che la fusione appaia la via fisiologica all'obiettivo di estinzione. Pertanto, non si ravvisa alcun aggiramento della legge tributaria e l'analisi sull'eventuale abusività dell'operazione si conclude perché non sussiste il vantaggio fiscale indebito.

Diverso è il caso della risoluzione del 28 febbraio 2002, n. 62/E.

La risoluzione ha in esame un caso in cui la società A, proprietaria di una partecipazione totalitaria nella società B, richiede all'Agenzia delle Entrate di esprimere un parere sulle ragioni economiche vantate da A a fondamento di una operazione di fusione per incorporazione. In particolare, la società A e B si trovano in stato di crisi, ma non hanno già iniziato la liquidazione dell'attivo, intendono procedere alla fusione perché, a parere della società A, questa consentirebbe di ridurre gli oneri di liquidazione e di consolidare le risorse finanziarie necessarie nel processo di liquidazione e non presenterebbe nessun carattere di elusività.

Per contro, l'Agenzia delle Entrate sottolinea innanzitutto che l'elusione si ha quando il risparmio d'imposta è "patologico", ovvero deriva da un abuso della legislazione, sfruttandone a proprio favore le lacune e i difetti.

In questo caso, l'Amministrazione finanziaria ritiene che l'operazione, giustificata da quelle ragioni, presenti carattere di elusività, essendo la fusione un istituto idoneo al rafforzamento della posizione della società nel mercato e comunque un mezzo volto alla crescita delle dimensioni aziendali.

Tuttavia, la mancanza di valide ragioni economiche, non è un elemento sufficiente per dichiarare elusiva un'operazione, occorre verificare se tramite questa sia raggiunto un risparmio di imposta disapprovato dal sistema e contemporaneamente si deve verificare la sussistenza dell'aggiramento di norme o principi tributari.

Quanto alla prima verifica è facile dimostrare l'ottenimento del risparmio di imposta, perché con la fusione è possibile compensare le perdite della controllante con le plusvalenze realizzate dalla controllata sulla cessione di rami d'azienda.

Infine, anche l'aggiramento della norma tributaria è facilmente dimostrabile, in questo caso, sarebbe aggirato l'art. 102 TUIR, che stabilisce che le perdite di un periodo può essere portata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi.

Vediamo ora un'operazione di fusione inversa dichiarata abusiva dall'Agenzia delle Entrate nella risposta n. 341 del 2019.

Nel caso di specie due fratelli avevano fondato una società ETA, divisa al 50% tra le due famiglie dei fratelli, destinata alla produzione e rivendita di attrezzature per bar e locali. I due soci fondatori manifestano poi la volontà di voler uscire dalla società non essendo più interessati alla sua amministrazione. La situazione si aggrava quando a fronte di una contrazione degli utili, gli altri soci (figli dei primi) ritengono indispensabile intervenire con una miglioria organizzativa degli uffici tecnici e commerciali. La soluzione non sembra essere condivisa dai soci fondatori e la divergenza di vedute, porterà alla concreta fuoriuscita dei soci più anziani seguendo questo iter: i due soci più giovani costituiranno una nuova società partecipata da ciascuno al 50%, i soci anziani cederebbero le rispettive partecipazioni in ETA alla *newco* (previa rivalutazione), e infine, *newco* verrebbe incorporata da ETA tramite una fusione inversa. L'Agenzia ha ritenuto questa concatenazione di atti abusiva per questo motivo: quando si fa un recesso "tipico" tramite l'annullamento della partecipazione, il socio può vedersi accreditata una somma superiore al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, tale differenza darebbe luogo ad un reddito di capitale. Diversamente nei recessi atipici, le somme ricevute dal socio uscente rientrano nella categoria "redditi diversi", soggetti al regime del *capital gain* e solo nei casi di recesso atipico, il valore delle partecipazioni può essere rideterminato ai sensi dell'art. 2, comma 2, decreto 24

dicembre 2002, n. 282 così modificato dalla legge n. 145/2018 art. 1, commi 1053 e 1054⁶.

In altre parole, grazie all'effetto di questa concatenazione di operazioni prospettata i soci si precostituirebbero le condizioni per effettuare un recesso atipico e di godere di un vantaggio fiscale consistente nel versamento dell'imposta sostitutiva sul valore delle partecipazioni invece dell'imposta del 26% prevista sui redditi di capitale.

Si ritrovano altresì gli altri elementi fondanti della condotta abusiva, tra cui la mancanza di sostanza economica dell'operazione, l'abbondanza di atti giuridici contrari alle normali logiche di mercato e l'essenzialità del risparmio fiscale, dato che non si rintracciano quella "valide ragioni economiche" non marginali a sostegno dell'operazione.

Ancora, la fusione potrebbe incardinare una fattispecie di abuso del diritto in particolari casi di *leverage buy out (LBO)*.

Questa operazione richiede all'acquirente/incorporante di ricorrere all'indebitamento per acquistare le partecipazioni della c.d. "società bersaglio". Il

⁶ L'articolo richiama l'art. 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448. "Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze [...] per i titoli, le quote o i diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1 gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data della frazione del patrimonio netto della società, associazione o ente, determinato sulla base di una perizia giurata di stima, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi..."

debito verrà sanato mediante l'utilizzo di cespiti patrimoniali della società partecipata.

L'operazione potrebbe presentare fini elusivi, qualora fosse intrapresa al solo scopo di aumentare l'ammontare di interessi passivi deducibili.

Con circolare n. 6/E del marzo 2016, l'Agenzia delle Entrate dichiara deducibili gli interessi passivi gravanti su questa forma di debito, in quanto funzionali all'investimento in partecipazione. Ma, allo stesso tempo, dichiara non deducibili gli interessi riguardanti casi di LBO particolarmente artificiosi, come quelle compiute dalle stesse persone che di fatto controllano la società bersaglio.

Sul punto la sentenza della Cassazione n. 16675 del 2016, non ritiene elusiva una LBO in quanto dall'ordinamento non è prevista una valida alternativa all'operazione e il fisco non ha provato l'indebito risparmio fiscale.

Analogo finale anche nella sentenza n. 1372 del 2011 della Corte di Cassazione, l'operazione LBO non è elusiva, in quanto l'Amministrazione finanziaria non può imporre una modalità di ristrutturazione diversa da quella prospettata dal contribuente, solo perché fiscalmente più gravosa.

Se vogliamo immaginare altre ipotesi elusive nell'ambito di una fusione, è evidente che il maggior rischio di incorrere in condotta abusiva lo corre chi intenzionalmente realizza una fusione per compensare redditi positivi con perdite fiscali di altre società partecipanti all'operazione. I limiti posti dal comma 7, dell'art. 172 TUIR,

potrebbero essere abilmente superati e aggirati, presentando un'apposita istanza di interpello disapplicativo.

La scissione

In questa operazione vengono coinvolte la società “scissa” che trasferisce tutto, o una parte, del suo patrimonio e una o più società esistenti o di nuova costituzione che saranno le “beneficiarie”.

I soci della scissa a fronte del patrimonio apportato ricevono azioni o quote (sia proporzionalmente che non) delle beneficiarie ed entrano nella loro compagine sociale. La scissa si estingue nel caso di scissione totale del patrimonio o continua ad operare nel caso della scissione parziale.

Vediamo ora in concreto quali sono le “valide ragioni economiche” per cui il ricorso alla scissione è idoneo e fiscalmente accettabile.

Una prima motivazione potrebbe essere quella di separare le attività industriali da quelle immobiliari, sia perché si vuole favorire l'ingresso nel capitale a nuovi soci, più inclini agli indici reddituali e finanziari, sia per proteggere il patrimonio immobiliare dai rischi dell'attività industriale. Si parla in questi casi di “scissione immobiliare”.

Potrebbe poi essere necessario ricorrere alla scissione per separare i rami d'azienda “sani” e profittevoli da quelli non solvibili. Il passaggio successivo solitamente è l'avvio di procedure concorsuali e liquidazione o di dismissione dei rami secchi.

Ancora, la scissione potrebbe essere volta alla formazione di nuovi assetti proprietari e organizzativi, per riequilibrare le posizioni dei soci all'interno dell'azienda, per agevolare il passaggio generazionale o per sanare i dissidi nocivi tra soci.

Normativa fiscale

La scissione è neutrale ai fini delle imposte sul reddito, ovvero non suscettibile di generare componenti positivi o negativi di reddito, né in capo alla scissa, né in capo alla beneficiaria, né in capo ai soci della scissa. La neutralità è garantita dall'art 173 TUIR.⁷

⁷ 1. La scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non dà luogo a realizzo né a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento.

2. Nella determinazione del reddito delle società partecipanti alla scissione non si tiene conto dell'avanzo o del disavanzo conseguenti al rapporto di cambio delle azioni o quote ovvero all'annullamento di azioni o quote a norma dell'articolo 2506 ter del codice civile. In quest'ultima ipotesi i maggiori valori iscritti per effetto dell'eventuale imputazione del disavanzo riferibile all'annullamento o al concambio di una partecipazione, con riferimento ad elementi patrimoniali della società scissa, non sono imponibili nei confronti della beneficiaria. Tuttavia i beni ricevuti sono valutati fiscalmente in base all'ultimo valore riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi, i dati esposti in bilancio ed i valori fiscalmente riconosciuti.

Il comma 3 stabilisce che Il cambio delle partecipazioni originarie non costituisce né realizzo né distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze né conseguimento di ricavi per i soci della società scissa fatta salva l'applicazione, in caso di conguaglio, dell'articolo [47](#), comma 7, e, ricorrendone le condizioni, degli articoli [58](#) e [87](#) TUIR. Per il socio l'operazione rappresenta un "permuta" azionaria

In deroga al principio di neutralità, i maggiori valori patrimoniali riconducibili all'utilizzo del disavanzo da annullamento o da concambio sono riconosciuti, solo contro pagamento di un'imposta sostitutiva. Se non si opta per la sostitutiva, i beni ricevuti <<sono valutati fiscalmente in base all'ultimo valore riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi>>.

Dalla data in cui la scissione ha effetto le posizioni soggettive della società scissa, i relativi obblighi strumentali sono attribuiti alle beneficiarie e, in caso di cessione parziale, alla stessa società scissa in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste.

Come nella fusione, le beneficiarie subentrano nelle posizioni soggettive della società scissa, il subentro non ha luogo in modo universale ma in proporzione alle rispettive quote del patrimonio netto trasferite a ciascuna beneficiaria e, nel caso di scissione parziale, di quelle rimaste in capo alla scissa.

Riporto delle perdite e delle eccedenze di interessi passivi non dedotti

L'art 173 TUIR, comma 10 rinvia alla disciplina prevista per le fusioni cui all'art. 172 comma 7.

o di partecipazioni, le azioni della scissa sono sostituite da quelle della beneficiaria, ai sensi del terzo comma, le nuove azioni assumono lo stesso costo fiscale delle vecchie.

Le limitazioni al riporto delle perdite non si applicano alle perdite maturate in capo alla scissa e rimaste in carico alla stessa, non essendo state trasferite alla beneficiaria.

L’Agenzia delle entrate ritiene che le condizioni di riportabilità e le limitazioni per i riporti di perdite fiscali si applichino anche alla riportabilità delle eccedenze di interessi passivi non dedotti. Ai sensi della legge 244 del 2007, gli interessi passivi sono deducibili in misura pari agli interessi attivi e comunque entro una soglia massima del 30% del ROL. Gli interessi che risultano ineducibili possono essere detratti in periodi di imposta successivi, a condizione che il ROL sia capiente.

Participation exemption

La partecipazione conserva la stessa classificazione che aveva nel bilancio della scissa, ai fini del calcolo del periodo di possesso, come per le fusioni, il periodo di possesso si somma a quello maturato dai soci della scissa.

Scissione ed elusione

Come si è avuto modo di intuire, l’abuso del diritto non è rinvenibile con certezza al presentarsi di alcune circostanze, data la sua matrice empirica e prettamente sostanziale, l’Agenzia delle Entrate deve di volta in volta studiare i casi presentati e fornire il suo parere sulla scorta delle considerazioni fornite dal contribuente

nell'apposito interpello antiabuso di cui alla lett c), comma 1, art.11, legge 212/2000.

Una recente posizione dell'Agenzia delle Entrate sul tema delle scissioni parziali proporzionali è data nella risposta n. 225 del marzo 2021, in cui gli istanti presentano interpello antiabuso su una concatenazione di operazioni così presentata: doppia scissione parziale tra società appartenenti allo stesso gruppo, la prima destinata a separare il comparto immobiliare da quello operativo a favore di una società immobiliare, la seconda a favore della prima società scissa con l'intento di separare i brevetti dalla società Alfa holding e tutte le attività a loro collegate e, infine, il conferimento di tutte le partecipazioni detenute dai soci e dalla Alfa Holding in una società *newco* subholding. Gli istanti precisano che nella prima scissione i beni scissi non usciranno dal regime d'impresa e che continueranno ad essere utilizzati per l'esercizio delle loro attività, che il trasferimento delle partecipazioni in una sub holding di nuova costituzione risponde all'esigenza di creare una struttura di gruppo più efficiente ed organizzata e che i soci, tutti appartenenti alla stessa famiglia, non hanno intenzione di cedere le partecipazioni che otterrebbero dall'operazione. Per l'Agenzia la concatenazione di questi atti non è abusiva, perchè non idonea a perseguire alcun vantaggio fiscale indebito, ma anzi è l'unica soluzione possibile per creare una catena di controllo più efficiente senza modificare la governance del gruppo.

Si potrebbe pensare che la scissione non proporzionale sia il tipo di scissione più suscettibile ad essere potenzialmente elusiva. Su questa fattispecie però si osserva un atteggiamento di cautela da parte delle istituzioni, così ad es. si è espresso il tribunale di Milano con sentenza n. 3462 del 12 marzo 2014, che ha affermato: *“il carattere di non proporzionalità non può alterare quello che è un principio fondamentale dell'intero procedimento di scissione, ovvero la neutralità, sotto il profilo economico, dello scambio di partecipazioni in capo ai soci della scissa”*.

Numerosi sono gli interventi dell'Agenzia delle Entrate sulla questione.

Come la risposta n. 555 del 2021 ad un interpello antiabuso presentato per un'operazione di divisione ereditaria seguita da scissione parziale asimmetrica non proporzionale, relativamente al comparto imposte dirette quali IRPEF ed IRES.

Nel dettaglio vi è una società ALFA che esercita attività agricola ed immobiliare, ed è stata detenuta interamente da una signora fino alla sua morte, per effetto della successione, la partecipazione della madre è stata trasferita ai suoi tre figli eredi A, B,C.

A causa dell'incompatibilità caratteriale tra i tre figli e per le loro diverse attitudini lavorative, gli eredi vogliono procedere ad un'operazione di divisione del patrimonio ereditato in comune, seguita dalla scissione parziale asimmetrica non proporzionale della società ALFA, che avverrà in regime di neutralità fiscale, senza optare per la rivalutazione dei beni e in favore di una s.r.l. newco BETA. A seguito di tale operazione, il socio B resterà l'unico socio in ALFA e A resterà unica socia

della società BETA. di seguito il ricorrente dimostra come intendono dividere il patrimonio ereditato in modo da garantire l'equità tra i tre figli. Riguardo all'operazione di scissione, si sottolinea che ALFA continuerà a svolgere attività agricola e di gestione immobiliare, mentre BETA essendo beneficiaria della componente immobiliare svolgerà solamente la funzione di gestione immobiliare e di valorizzazione di un'area edificabile, si precisa infine che i soci non hanno intenzione di rivendere le proprie partecipazioni.

L'Agenzia delle Entrate in risposta all'interpello ribadisce che l'operazione di scissione, compresa quella non proporzionale, non è di per sé elusiva, anche se ha ad oggetto il trasferimento di una componente immobiliare. In questo caso l'Agenzia osserva che la non proporzionalità della scissione è una via obbligata per procedere ad una equa distribuzione del patrimonio ereditato, e che l'operazione si presenta idonea a permettere la riorganizzazione aziendale delle due società.

L'Agenzia fa notare che in questo caso l'operazione non è elusiva perchè non è finalizzata alla creazione di "società contenitore", ovvero società prive di operatività, create per attribuire ai soci l'immobile ad uso diretto, nè è finalizzata a sottrarre beni al regime proprio di impresa. In sostanza non vi può essere alcun vantaggio fiscale indebito, perché l'operazione prospettata non aggira la *ratio* dell'istituto. salvo che essa non rientri in un più complesso progetto destinato alla successiva rivendita o donazione delle quote della beneficiaria o della scissa.

Ancora nella risposta 282 del 23/04/2021, l’Agenzia esprime il suo parere in merito ad una scissione parziale di una società a favore della sua controllante (al 100%) per separare le attività accessorie da quelle del suo *core business*, senza tuttavia andare a modificare gli assetti partecipativi. L’istante richiede una valutazione antiabuso in ordine alle imposte sui redditi, IVA e di registro. Al riguardo l’istante precisa che non si avrà fuoriuscita di beni trasferiti dal regime ordinario di impresa, che l’operazione non è finalizzata ad una distribuzione di asset fra soci, ma anzi volta ad investire la beneficiaria di una gestione attiva sulle partecipazioni ricevute e di ogni altra attività finanziaria ricevuta.

L’Agenzia concorda con le considerazioni dell’istante e ritiene l’operazione non elusiva ai fini delle imposte dirette, nè ai fini dell’IVA ai sensi della lett f), art. 2, terzo comma del DPR 633/1972 che esclude dal campo di applicazione i passaggi di beni funzionali al compimento delle operazioni di fusioni, scissioni e trasformazioni, che non siano quindi destinati a società di “mero godimento”.

Anche con riguardo all’imposta di registro l’operazione non è abusiva, perché non realizza alcun vantaggio fiscale indebito e comporta la normale applicazione in misura fissa dell’imposta.

Chiaro è che la scissione singolarmente considerata potrebbe non generare vantaggi fiscali, piuttosto è l’effetto che questa ha insieme a fatti successivi o prodromici ad essa come, ad esempio, la cessione o l’acquisto di partecipazioni sociali.

Un esempio sulla questione prospettata. è la risoluzione n. 97/E del 26 luglio 2017.

L'istante svolge attività sanitaria e di diagnostica e possiede beni immobili in parte utilizzati per esercizio dell'attività in parte dati in locazione. La società intende scindere la componente immobiliare a favore di una s.r.l. *newco*, prevedendo che la beneficiaria avrà la stessa composizione societaria della scissa. In seguito, il progetto dell'istante prevede la cessione delle partecipazioni ricevute in cambio alla società Y S.p.a. la quale in precedenza aveva dimostrato interesse alla stipula dei contratti di locazione degli immobili.

La giustificazione, o la "valida ragione economica" presentata dalla società per una siffatta operazione, sarebbe quella di andare a dividere la gestione degli ambulatori dalla gestione del patrimonio immobiliare, andando a creare due autonome società ma con stessa compagine sociale.

L'istante ritiene l'operazione non abusiva ai fini IRES, precisando che non si avrebbe indebito vantaggio fiscale perché il progetto di riorganizzazione societaria presentato non aggira nessuna norma o principio dell'ordinamento tributario. Peraltro, le valide ragioni economiche presentano il carattere di non marginalità, essendo la riorganizzazione finalizzata al miglioramento della gestione dell'attività sanitaria caratteristica e alla valorizzazione del patrimonio immobiliare.

Trae analoga conclusione anche in merito alla successiva cessione di partecipazioni, al riguardo si ricorda il comma terzo dell'art. 176 TUIR, ferma restando l'applicazione dell'art. 87 sulla parziale tassazione delle plusvalenze da cessione di partecipazioni.

La risposta dell'Agenzia conferma quanto sostenuto dal contribuente, il carattere abusivo dell'operazione non sussiste perché il vantaggio fiscale che l'azienda otterrebbe non risulta indebito. Il legislatore, infatti, non privilegia il trasferimento diretto (cessione) dell'azienda rispetto a quello indiretto (cessione di partecipazione), le due vie sono trattate allora al pari dal legislatore e entrambe hanno la stessa dignità fiscale.

Il procedimento di accertamento dell'abuso si interrompe quindi al primo step, non esistendo l'indebito risparmio d'imposta non si verifica neppure l'esistenza della sostanza economica, né dell'essenzialità del vantaggio fiscale.

Volendo fare un grosso balzo temporale vediamo che l'orientamento dell'Agenzia si è sempre mantenuto piuttosto coerente.

Con la risoluzione n. 224/E del 9 luglio 2002, l'Agenzia delle Entrate stabilisce i tre presupposti con cui si può identificare una scissione elusiva, il primo è l'assenza di valide ragioni economiche, seguono l'aggiramento di obblighi o divieti dell'ordinamento e il risparmio d'imposta conseguente. In tal senso è ritenuta elusiva la scissione finalizzata alla costruzione di società "scatoloni" in cui vengono fatti transitare i beni da alienare per poi successivamente cedere le partecipazioni da parte dei soci. Un esempio è la scissione che ha come finalità il solo spostamento di beni immobiliari al fine di vendere poi la partecipazione.

L'orientamento di allora e attuale, è in linea anche con i pareri del comitato consultivo antielusivo degli anni 2005-2006 secondo cui la scissione non è elusiva

se, in sostanza, permette alla società di godere di alcuni vantaggi siano questi organizzativi, gestionali o anche di natura interpersonale tra i soci.

In più, si sottolinea che non deve avvenire la vendita delle quote societarie da parte del socio persona fisica, quando il trasferimento ha visti coinvolti beni immobili, in quel caso “l’odore di elusione” si ha perché si sposta la tassazione più gravosa sull’immobile a una più leggera cioè quella sul *capital gain* delle partecipazioni.

Tutto sta anche nella bravura del contribuente nel formulare l’istanza di interpello antiabuso, operazioni molto simili possono essere ritenute a volte elusive a volte no, anche per il modo in cui sono state sottoposte le questioni all’Amministrazione. È chiaro che un problema del genere porta poca equità fra contribuenti e ancora una volta investe di grossa discrezionalità l’Amministrazione.

Resta aperta la questione temporale: forse si dovrebbe stabilire un limite temporale abbastanza lungo entro cui non è possibile cedere la partecipazione della società beneficiaria, con la conseguenza che la non osservanza del termine sarà un “campanello d’allarme” per il fisco.

D’altra parte, però, una siffatta previsione, farebbe “congelare” la struttura proprietaria che potrebbe negli anni rivelarsi inadeguata alla realtà economica dell’azienda, senza contare che comunque chi intende eludere potrebbe ottenere comunque lo stesso vantaggio, ma solo con qualche anno di ritardo.

In definitiva, l’orientamento è quello di non giudicare *tout court* l’operazione come elusiva, ma di andare a verificare se, nelle singole fattispecie, sussistono quelle

valide ragioni economiche che giustificano quel comportamento, siano esse funzionali alla riorganizzazione aziendale, ma anche alla risoluzione dei problemi tra i soci o al passaggio generazionale dell'azienda.

Quanto all'analisi delle ragioni economiche possiamo distinguere le casistiche in cui i soci dividono il patrimonio aziendale con la volontà di continuare separatamente l'attività e allora il problema dell'elusione la maggior parte delle volte non si pone, dai casi in cui la scissione venga posta in essere per dividere tra i soci beni singoli o un aggregato di beni, che di solito scaturiscono molti dubbi all'Amministrazione finanziaria in merito all'esistenza delle valide ragioni economiche. È il caso della risoluzione n. 224 del luglio 2002, l'Agenzia delle Entrate si esprime su una operazione di scissione così presentata al suo esame: si intende procedere con una scissione parziale a favore di più *newco*, trasferendo terreni su cui costruire fabbricati destinati alla vendita. L'amministrazione dichiara elusiva l'operazione, in quanto la finalità della stessa è quella di costituire società contenitori, dove far transitare beni da vendere. Il che la rende priva di valide ragioni economiche. In più il progetto di scissione prevedeva la possibilità per i soci di vendere la partecipazione in toto o in parte dopo il realizzo dei beni. Questa previsione è di fatto un'aggravante per il fisco, in quanto è progettata allo scopo di far traslare la plusvalenza sui singoli beni in plusvalenze in partecipazioni. L'effetto finale sarebbe l'assoggettamento all'imposta sul *capital gain*, più favorevole rispetto alle regole sulla tassazione da plusvalenza su cessione di beni.

Il conferimento

Intendiamo con “conferimento d’azienda”, tutte le operazioni che nella prassi venivano chiamate “scorporo” o “apporto”, in cui vi è un soggetto conferente che apporta un’azienda funzionante, ovvero con propria capacità reddituale, o un suo ramo, in un’altra società giuridicamente diversa.

La particolarità dell’operazione consiste nel fatto che la conferitaria non paga un prezzo per l’apporto, ma dà in cambio azioni e partecipazioni.

All’origine dell’operazione possono esserci diverse motivazioni, dal ridimensionamento, alla possibilità di eliminare alcuni rami senza dover ricorrere alla cessione dell’intera società, a, come di consueto, motivi fiscali.

Normativa fiscale

Per i conferimenti effettuati dal 1° gennaio 2008, si applica l’art. 176 TUIR, mentre apposita normativa è riservata ai conferimenti di partecipazioni per cui vige l’art. 175 TUIR.

Come le altre, il conferimento è un’operazione fiscalmente neutrale, infatti per il conferente non genera plusvalenze o minusvalenze rilevanti ai fini fiscali e per la conferitaria il valore della partecipazione è iscritto in continuità fiscale, ovvero per un valore pari all’ultimo valore fiscalmente riconosciuto dalla conferita e sarà iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie.

Si stabilisce poi che la conferitaria subentra nella posizione del conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo. La differenza tra valore civilistico e fiscalmente riconosciuto dovrà emergere in un prospetto di riconciliazione.

In alternativa, la conferitaria può optare per il riconoscimento dei maggiori valori contabili delle sole immobilizzazioni materiali e immateriali, esercitando l'affrancamento con imposta sostitutiva, di cui al comma 2 *ter*.

Il comma 2 *bis* disciplina la particolare fattispecie di cessione dell'unica azienda di un imprenditore individuale, con riguardo alla partecipazione da egli ricevuta si stabilisce, con fini antielusivi, che la successiva cessione della partecipazione sarà soggetta ai sensi dell'art. 67 comma 1, lett. c) a tassazione come reddito diverso, e all'art. 68 sulla determinazione delle plusvalenze.

L'effetto di tale disposizione è ricondurre la cessione di queste partecipazioni al *capital gain*, piuttosto che alla PEX.

L'art.175 TUIR si riferisce invece al conferimento di partecipazioni, in particolare quelle di controllo e collegamento. Queste, a differenza degli altri beni, non sono conferite in regime di neutralità, ma anzi rilevano e vengono considerate valori di realizzo per l'importo dei beni conferiti inserito nella contabilità del conferente, o, se superiore, per l'importo iscritto dalla conferitaria della partecipazione. è previsto altresì, l'assoggettamento a tassazione ed esenzione delle plusvalenze di cui art. 86 e 87 TUIR.

Il comma 2, chiaramente di natura antielusiva, prevede infine che *“Le disposizioni del comma 1 non si applicano ed il valore di realizzo è determinato ai sensi dell'articolo 9 nel caso di conferimento di partecipazioni di controllo o di collegamento prive dei requisiti per l'esenzione di cui all'articolo 87 se le partecipazioni ricevute non sono anch'esse prive dei requisiti predetti, senza considerare quello di cui alla lettera a) del comma 1 del medesimo articolo 87”*.

Importante è la previsione del comma terzo, dell'art. 176 *“Non rileva ai fini dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva di cui al presente articolo e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione di cui all'articolo 87, o di quella di cui agli articoli 58 e 68, comma 3.”*

Il conferimento e problemi elusivi

Il principale problema elusivo di un'operazione di conferimento si ha nella circostanza in cui questo sia seguito dalla cessione della partecipazione ricevuta in cambio dalla società conferitaria. Se ad esempio il conferimento avviene a favore di un'azienda di nuova costituzione S.r.l. in regime di neutralità fiscale ai sensi dell'articolo 176 TUIR, allora la cessione della partecipazione può avvenire in regime di PEX.

Il risultato fiscale che si otterrebbe da una siffatta operazione sarebbe la trasformazione di una plusvalenza da cessione d'azienda 100% imponibile, in una plusvalenza da cessione di partecipazione, che soddisfacendo i requisiti dell'articolo 87 TUIR, sarebbe imponibile solo per il 5%.

L'operazione così architettata si presta anche ad ottenere vantaggi sul piano delle imposte indirette. Infatti, mentre la cessione d'azienda sarebbe soggetta ad imposte d'atto in misura proporzionale, il conferimento è soggetto alle imposte d'atto in misura fissa, inoltre, la cessione di partecipazione non è soggetta ad alcuna Imposta d'atto.

La trasformazione da aliquota proporzionale ad aliquota fissa potrebbe essere censurata dal fisco sia con l'invocazione del principio generale antiabuso, ma anche tramite applicazione dell'art. 20 del DPR 131/1986.

Tuttavia, ai fini delle imposte d'atto il risparmio di imposta appare lecito. Il contribuente infatti è libero di scegliere di procedere al conferimento e successivamente cedere la partecipazione oppure se costituire prima la società e poi acquistare l'azienda.

Possiamo studiare dei casi concreti partendo dalla risposta n. 493 del 20/07/2021.

L'interpello è presentato per ottenere una valutazione antiabuso di un'operazione di conferimento in una *newco* delle partecipazioni detenute da una società seguito dalla cessione totale della conferente in due società di capitali. In questa fattispecie abbiamo il socio A, il socio B e i figli di quest'ultimo, ovvero i soci C e D della

società Alfa Srl partecipata al 50% dal socio A e per il restante 50% dal socio B e dai suoi figli. Alfa srl costituisce nel dicembre 2020 la Alfa holding srl e ne diventa il suo unico socio conferendo in essa partecipazioni di controllo detenute in società operanti nel settore ceramico. Gli istanti sottolineano che la riorganizzazione del gruppo risponde ad esigenze strategiche come, ad esempio, il “meglio relazionarsi nei confronti dei terzi in senso ampio”. Tuttavia, il conferimento è solo il primo step del progetto di riorganizzazione, infatti farà seguito la scissione totale proporzionale della conferente Alfa Srl in due società di capitali riconducibili ai due rami familiari facenti capo ai due fratelli A e B. Il primo parteciperà interamente in Alfa 1 e il secondo parteciperà insieme ai suoi figli in Alfa 2. Secondo gli istanti, l'operazione non rappresenta una fattispecie abusiva perché sebbene possa verificarsi un vantaggio fiscale solo in favore del socio A, il quale è l'unico che potrebbe accedere al regime di neutralità fiscale indotta, questo non appare comunque il motivo principale dell'operazione.

L'agenzia ritiene questa operazione elusiva ai sensi dell'articolo 10 bis della legge 27 luglio 2000, n 212. L'articolo 9, comma 5, del TUIR equipara i conferimenti in società alle cessioni a titolo oneroso, nel momento in cui una persona fisica non in regime di impresa conferisce la sua partecipazione in una società Holding realizza una plusvalenza, i soci B,C e D tuttavia aggirano questo principio, ottenendo un vantaggio fiscale per effetto dell'art. 175 e 173 TUIR.

Per il fisco lo stesso risultato giuridico-aziendale potrebbe essere raggiunto direttamente con il conferimento a favore di due holding “familiare” della partecipazione detenuta da ciascun socio in ALFA srl. l’operazione presentata dagli istanti presenta una sequenza superflua di operazioni, la cui esistenza non risponde a nessuna logica di mercato se non all’abbattimento del carico fiscale per B, C e D. L’operazione viene quindi dichiarata elusiva.

Con la risposta n.199 del marzo 2021, l’Agenzia si esprime sull’eventuale abusività di un’operazione di conferimento di partecipazioni a favore di una *newco*, alla quale seguirà la cessione di una parte delle partecipazioni ricevute, in ottemperanza ad un previo contratto di vendita di azioni, stipulato qualche anno prima in favore di un’altra società di diritto estero. La *newco* riceverà per effetto del conferimento le due partecipazioni detenute da una persona fisica con l’obiettivo di gestirle, di migliorare la gestione della governance e permettere l’ingresso a nuovi soci.

Ai fini delle imposte dirette, l’Agenzia ritiene che l’operazione non rientri tra le fattispecie abusive di cui all’art. 10 *bis*, legge n. 212/2000. Per quanto riguarda il conferimento l’operazione si inquadra nella casistica del regime a “realizzo controllato” si richiama al riguardo l’art. 177 comma 2⁸.

⁸ “Le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società [...] ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.”,

La via alternativa sarebbe stata la cessione diretta delle azioni già possedute dall'istante senza farle transitare per la *newco*, in quel caso l'eventuale plusvalenza realizzata sarebbe stata sottoposta all'aliquota del 26%. Il conferimento invece avverrebbe per neutralità indotta, l'eventuale plusvalenza verrebbe tassata in conformità al regime PEX al 5% e concorrerebbe alla formazione del reddito d'impresa, a sua volta tassato in capo al percipiente al momento della distribuzione dell'utile. Tuttavia, l'Agenzia ritiene che l'operazione prospettata non determini alcun indebito vantaggio fiscale e la verifica dell'abusività si conclude senza dover indagare oltre sull'essenzialità del risparmio fiscale e sull'esistenza delle valide ragioni economiche.

La cessione

La cessione è un'operazione con la quale viene traslata ad altro soggetto la proprietà di un'azienda, affinché si possa parlare di azienda è necessario che gli elementi che si intendono trasferire, possano congiuntamente essere idonei all'esercizio di un'attività produttiva anche se solo in via potenziale.

Normativa fiscale

Quanto alle imposte dirette, gli articoli del TUIR a cui possiamo ricollegare la cessione sono l'86, 87 e 17.

In tema di plusvalenze, l'art. 86 stabilisce che nel caso di cessione, queste concorrono al reddito di impresa insieme all'avviamento.

Ai fini del calcolo della plusvalenza, il comma 2 stabilisce che *“è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato”*, dove per "costo non ammortizzato" si intende quello fiscalmente riconosciuto.

È prevista la facoltà del contribuente di scegliere tra tassazione in un unico esercizio o di ripartirla in quote costanti in 5 anni, se si verificano 3 condizioni, ovvero: che l'azienda sia stata posseduta da almeno 3 anni, se continua ad esercitare attività d'impresa e se non si è scelta la tassazione separata.

Quest'ultima ai sensi dell'articolo 17 TUIR, può essere richiesta dall'imprenditore individuale purché abbia posseduto l'azienda commerciale per più di 5 anni, la plusvalenza realizzata da Impresa individuale e sia fatta esplicita richiesta nella dichiarazione dei redditi.

L'attuale normativa, considerando l'art. 87 TUIR, disincentiva il ricorso alla cessione d'azienda. Per il contribuente è infatti più favorevole la scelta di procedere con conferimento e successiva cessione di partecipazione.

La cessione e i possibili problemi elusivi

Supponiamo il caso in cui vi sono due società, legate da un rapporto di controllo.

La controllata cede il suo patrimonio alla controllante e, successivamente viene

liquidato il patrimonio della controllata trasferito. Con un'operazione così programmata, viene consentito alla controllante di acquisire con riconoscimento fiscale, sia i plusvalori latenti che l'avviamento, anche con utilizzo di perdite fiscali pregresse.

La via fisiologica sarebbe invece stata quella della fusione per incorporazione, in quel caso però, la controllante non avrebbe ottenuto il riconoscimento fiscale dei plusvalori se non tramite il pagamento di un'imposta sostitutiva.

Passando in rassegna i principali problemi elusivi che si possono riscontrare quando si prospettano le principali operazioni straordinarie, si ricava un denominatore comune, in tutte le operazioni, che scagiona il contribuente dall'essere dichiarato abusivo, si parla ancora una volta delle valide ragioni economiche.

L'indirizzo dell'Agenzia delle Entrate è sempre stato piuttosto coerente negli anni, e ricalca l'orientamento già consolidato in giurisprudenza, fin dalla sentenza C-28/95 del luglio 1997 della Corte di Giustizia, con la quale si precisa che l'operazione di fusione non dà luogo a comportamenti elusivi, qualora sia giustificata da esigenze, sia pur di breve periodo, di ristrutturazione aziendale o comunque per un fine degno di essere ricompreso tra le valide ragioni economiche. Qualora l'amministrazione non rinvenga negli interpelli motivazioni legate al miglioramento organizzativo e strutturale del gruppo, laddove particolari sequenze di operazioni non sono sorrette da un'esigenza di miglioramento della compagine sociale, laddove non si presentano le problematiche proprie del passaggio

generazionale di impresa, la condotta particolarmente artificiosa che origina il risparmio di imposta, è abusiva.

Resta il fatto però che quello che è considerato abuso del diritto dall’Agenzia delle entrate, potrebbe non esserlo per commissioni tributarie, dalla magistratura e viceversa.

LA POSIZIONE ATTIVA: L’ABUSO DEL DIRITTO DA PARTE DELL’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Significativa in questa ottica di ribaltamento del soggetto che abusa del diritto è la sentenza n. 2054/2017 della Cassazione.

Il caso riguarda due conferimenti a favore di due s.r.l. neocostituite e successiva cessione della partecipazione ricevuta da una delle due, l’Amministrazione finanziaria, mal esercitando l’art. 20 del d.p.r. 131/86, *“L'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici, dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi”*, riqualifica l’atto a cessione di azienda, emanando avviso di liquidazione per l’imposta di registro.

Le società ricordano allora il diverso trattamento tributario riservato a queste operazioni, la cessione di partecipazioni non sono soggette ad imposta di registro e

con determinati requisiti, è possibile rientrare nella *participation exemption*, la cessione d'azienda è invece soggetta ad imposta di registro.

Ancora una volta, la Suprema Corte ribadisce il radicamento costituzionale del principio generale di divieto di abuso del diritto nell'art. 53 Cost., avendo cura di precisare che non costituisce affatto una violazione della riserva di legge. Al contempo, in linea con la precedente giurisprudenza e alla luce del nuovo art. 10 *bis*, riprende l'importanza delle valide ragioni economiche, quali mezzo per giustificare la propria condotta.

La Corte poi, conferma la posizione della commissione tributaria provinciale e regionale, considera il comportamento tenuto dalle parti non idoneo a creare profili giuridici riconducibili alla cessione del ramo d'azienda.

Il punto più importante è però quando fissa il limite di esercizio del potere di riquilibratura degli atti l'Amministrazione, infatti, "non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile".

Se così non fosse, assisteremmo oltre che a una deviazione della volontà delle parti, anche alla ricostruzione di una base imponibile artefatta che implica anche effetti giuridici non voluti.

Ora, da questa sentenza, mi sorge una riflessione.

Prescindendo dal vantaggio fiscale, e guardando dall'alto l'abuso del diritto come fenomeno allettante potenzialmente per ogni operatore, si può pensare che anche

l'amministrazione finanziaria "abusa del diritto" se interpreta in questo senso l'art. 20?

Mi spiego meglio, se dovesse essere interpretato come ritiene l'Agenzia delle Entrate, l'art. 20 donerebbe agli Uffici un pesante potere di riqualificazione, potere che parrebbe peraltro sganciato dall'onere del fisco di dimostrare il disegno elusivo del contribuente e l'indebito vantaggio fiscale, in più, di fatto si salta un importante garanzia procedimentale per il contribuente senza passare per il contraddittorio preventivo, l'interpello e la richiesta di chiarimenti.

Ciò oggi sarebbe inconciliabile con il nuovo 10 *bis* dello Statuto dei contribuenti.

Sul punto, pochi anni dopo la sentenza in esame, è ritornata la Corte Costituzionale con una posizione chiara e univoca, nella sentenza n. 158/2020, con espressa precisazione, la Corte stabilisce infatti che l'art. 20 del TUR non ha natura antielusiva.

Viene chiarito in sostanza che il fisco, nell'applicare l'imposta di registro, non può e non deve considerare circostanze esterne all'atto registrato.

Ciò, tuttavia, non significa incentivare i contribuenti a tenere comportamenti scorretti, perché la "sensazione di elusione" del fisco potrebbe comunque essere eventualmente confermata (e punita) ricorrendo all'applicazione dell'art. 10 *bis*.

Similare la posizione dell'Agenzia delle Entrate nella sentenza della CTP di Ancona, n. 285/21.

In questo caso l'Amministrazione finanziaria contesta un abuso del diritto in capo alla famiglia X per una serie di operazioni così concatenate: la famiglia cede alla società Z, di sua proprietà, le quote detenute in altre società partecipate. La società Z non provvede contestualmente al pagamento del corrispettivo, in quanto questo sarà versato al momento della riscossione dei dividendi maturati per effetto della partecipazione ricevuta. L'operazione di cessione delle partecipazioni non dava origine alcuna plusvalenza in quanto queste erano state previamente rivalutate dalla famiglia X versando l'imposta sostitutiva. Di fatto, sostiene l'agenzia, che i soci (persone fisiche fam. X), volutamente con questa operazione, traslano la tassazione da dividendo a riscossione del debito e ciò che comporta un notevole risparmio di imposta.

L'Agenzia sostiene infatti che il medesimo risultato poteva ottenersi tramite fusione tra società o attraverso la dismissione di patrimonio e la successiva liquidazione della società svuotata.

Per contro, i signori ricorrenti precisano che le società coinvolte appartenevano sì allo stesso gruppo familiare, ma con nuclei familiari diversi, pertanto non era possibile effettuare la fusione senza prima fare una cessione per riordinare il peso partecipativo e evidenziano che attraverso la fusione avrebbero ottenuto un costo fiscale addirittura minore di quello contestato dall'Amministrazione.

Vogliono poi porre l'attenzione sul fatto che la sequenza di operazioni da loro realizzata, si collega in uno spazio temporale troppo esteso (4 anni) affinché si possa

parlare di abuso del diritto o di azioni particolarmente artefatte al solo scopo di ottenere il vantaggio fiscale.

La commissione accoglie il ricorso e ritiene insussistenti gli elementi configuranti la condotta abusiva, al contrario riporta quanto fornito in una risposta ad interpello del 2019⁹: *“in presenza di un’operazione conforme a normali logiche di mercato [...] l’amministrazione finanziaria non può sostituire la stessa con operazione altrettanto conforme a normali logiche di mercato ma fiscalmente più onerosa essendoci ho vietato dal comma 4 dell’art 10 bis dello Statuto del contribuente ”*

Si assiste in sostanza a quanto immaginato da Rescigno¹⁰, la valenza di principio generale che funge da canone interpretativo del divieto di abuso del diritto, fa sì che la portata della norma favorevole viene limitata e si estende quella della norma sfavorevole.

⁹ In particolare si fa riferimento all’interpello n. 537/2019

¹⁰ Rescigno P., *L’abuso del diritto*, Il Mulino, Bologna, 1988

CAPITOLO IV

- I TENTATIVI DI POSITIVIZZAZIONE -

L'ABUSO DEL DIRITTO NELL'ORDINAMENTO EUROPEO

In questo paragrafo si vogliono analizzare i principali riferimenti normativi sul principio di divieto di abuso del diritto che possono essere rinvenuti nell'ordinamento europeo.

Si vuole già precisare che le prime tracce sull'abuso del diritto risalgono però al contesto internazionale, in particolare faccio riferimento all'art. 30 della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo adottata nel 1948 dalla Assemblea generale delle Nazioni Unite, rubricato "Nessuno può toglierti i tuoi diritti".

Viene riportato il contenuto dell'articolo per comprenderne il significato: <<*Nulla nella presente Dichiarazione può essere interpretato nel senso di implicare un diritto di un qualsiasi Stato, gruppo o persona di esercitare un'attività o di compiere un atto mirante alla distruzione di alcuni dei diritti e delle libertà in essa enunciati*>>.

Tale previsione è stata d'ispirazione per il Consiglio d'Europa redattore della Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo del 1950, di cui all'art. 17 rubricato "Divieto dell'abuso di diritto" vi si trova una forte coincidenza terminologica: <<*Nessuna disposizione della presente Convenzione può essere interpretata nel senso di comportare il diritto di uno Stato, un gruppo o un individuo di esercitare*

un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione o di imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla stessa Convenzione>>.

Integrando la lettura dell'articolo con la Relazione di accompagnamento alla Carta, si capisce che il significato dell'art. 17 CEDU è quello di tutelare l'ordinamento democratico europeo¹, fungendo da limite all'esercizio antidemocratico del diritto². A seguire, si menziona l'art. 54 della Carta di Nizza intitolato "Divieto dell'abuso del diritto", anche questo mira alla tutela dei diritti e delle libertà fondamentali e recita <<nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o libertà riconosciuti nella presente Carta o a imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste nella presente Carta>>. Da una prima lettura la portata dell'art. 54 sembrerebbe riferirsi solamente alle previsioni contenute nella Carta, inoltre è bene precisare che la norma così formulata è destinata ad essere una norma interpretativa, ed in quanto tale niente può disporre sui profili sanzionatori della condotta abusiva³.

¹ In tal senso analogo significato storico può essere rinvenuto nell' art. 18 della Costituzione tedesca del 1949

² CAFARO S., *L'abuso del diritto nel sistema comunitario: dal caso Van Binsbergen alla Carta dei diritti, passando per gli ordinamenti nazionali*

³ BIFULCO, CARTABIA, CELOTTO, (a cura di), *L'Europa dei diritti: commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.*

Come sappiamo dalla giurisprudenza, affinché si parli di diritto abusato deve ricorrere un elemento oggettivo che non è direttamente riportato dall'art. 54, ovvero l'utilizzo alterato del diritto rispetto alla *ratio* per la quale il diritto stesso è riconosciuto e tutelato. Dalla lettura dell'articolo, questo elemento può essere dedotto in via indiretta in questo senso: qualora l'utilizzo del diritto provochi la distruzione di altri diritti o libertà riconosciuti dalla Carta, non può che trattarsi di un utilizzo alterato e quindi abusivo del diritto.

Deve esserci poi un elemento soggettivo consistente nella conoscenza della limitazione apportata ad altri diritti per effetto della condotta abusiva.

Quello dell'art. 54 è allora un concetto diverso da quello elaborato dalla giurisprudenza europea, che sembra comprendere solo i diritti riconosciuti dalla Carta i cui utilizzi distorti dispiegano gli effetti solo sugli altri diritti espressamente riconosciuti.

In definitiva, i principi fondamentali racchiusi nei trattati sopra citati, seppur autonomamente individuando fattispecie analoghe all'attuale concetto di abuso del diritto non ne determinano in modo puntuale e preciso una figura giuridicamente rilevante, ma senza dubbio hanno contribuito e contribuiscono nell'evoluzione delle norme di diritto positivo che identificano comportamenti abusivi di leggi civili e tributarie che vengono di volta in volta utilizzate in maniera distorta per fini contrari

non soltanto ai principi generali del diritto ma anche alle convenzioni che regolano i rapporti tra gli stati aderenti all'Unione europea.

L'ABUSO DEL DIRITTO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO

Un primo tentativo di introduzione, nell'ordinamento italiano, del concetto di abuso del diritto si riscontrava nell'art. 7 delle preleggi di cui al progetto di Codice civile del 1942⁴.

La portata della suddetta norma si prestava a generare delicate e numerose questioni giacché nel suo ambito applicativo potevano rientrare tutti i diritti soggettivi.

Tuttavia, tale previsione è stata eliminata probabilmente perché si è ritenuto che l'inserimento di una clausola di portata potenzialmente illimitata, così come prevista dal citato art. 7, fosse lesiva del concetto di certezza del diritto e che potesse investire i giudici chiamati a decidere di forte discrezionalità.

Tale scelta si può giustificare con il fatto che comunque nel Codice civile italiano sono presenti altri principi generali⁵, in cui il divieto di abuso del diritto può certamente essere compreso e fatto valere.

L'articolo 10 della legge n. 408/90

⁴ Questo recitava “nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo gli è stato riconosciuto”.

⁵ Tra cui quello della buona fede, come commentato nel capitolo I

Il legislatore tenta di positivizzare il concetto di abuso del diritto nel 1990, nell'art. 10 della legge n. 408/90.

Al primo comma, infatti si stabiliva che l'amministrazione finanziaria poteva disconoscere i vantaggi tributari *“conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti o cessione o valutazione di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta”*.

Stando al testo dell'articolo gli elementi costitutivi dell'elusione sono allora: l'assenza di valide ragioni economiche, l'esistenza del risparmio fiscale come ragione esclusiva della condotta e il porre in essere un comportamento fraudolento per ottenerlo.

È interessante e opportuno approfondire il significato della dicitura *“valide ragioni economiche”* in quanto la ritroveremo anche negli articoli che sono stati elaborati qualche anno più tardi.

Si tratta di una tutela per il contribuente, è la giustificazione delle operazioni intraprese, laddove si può dimostrare che queste erano finalizzate, in via principale, al perseguimento di maggiori ricavi, ad esigenze di riorganizzazione aziendale o qualsiasi altro risultato che nel lungo periodo porti un valore aggiunto alla crescita economica, e che il risparmio di imposta sia solamente una conseguenza di tali operazioni, non può essere contestato.

È apprezzabile il tentativo del legislatore di dare più stabilità e certezza al fenomeno abusivo, facendolo ricadere nelle operazioni di cui al comma 1, tuttavia, la norma così elaborata, poteva ben essere interpretata dal contribuente nel senso che solo quell'elenco di operazioni potevano essere disconosciute dall'amministrazione finanziaria e pertanto, facendo ricorso ad altre articolate e concatenate operazioni, poteva comunque ottenere un risparmio d'imposta senza vederselo disconosciuto. L'articolo 10 rimase in vigore fino al 1997 quando per sopperire, almeno in parte, ai problemi interpretativi, fu abrogato e sostituito dall'art. 37 bis del DPR 600/73.

Il 37 bis del D.P.R. 600/1973

Entrato in vigore nel 2008, ed intitolato "Disposizioni antielusive" al primo comma recitava "*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.*". Innanzitutto, come si intuisce dal titolo della disposizione, già da quegli anni il fenomeno dell'abuso era associato e coincidente con quello di elusione. Si evidenzia un passaggio ulteriore rispetto al precedente art. 10 legge 408/90, ovvero, per essere inopponibili all'Amministrazione finanziaria, le operazioni attuate non devono solamente essere finalizzate all'ottenimento del risparmio d'imposta, ma è necessario che siano

idonee ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario. Stando alla logica dell'articolo, la condotta del contribuente di per sé non si presenta come illecita; infatti, non riporta come il precedente art. 10 il termine "fraudolento", aggettivo che rimanda immediatamente all'evasione.

Per il DPR 600, la condotta del contribuente è formalmente lecita, vi è solamente incongruenza tra risultato sostanziale dell'operazione e il mezzo giuridico per arrivare a tale risultato. La *ratio* di questa previsione è di non condannare tutte le declinazioni del risparmio d'imposta, ma solo quelli ottenuti attraverso un uso deviato degli strumenti negoziali, il che deve essere forzosamente sanzionato dal legislatore perché non osserva obblighi o divieti da esso previsti.

Nel 37 *bis* compare per la prima volta l'espressione "anche tra loro collegati" in quanto si è preso coscienza che le operazioni compiute in abuso del diritto sono articolate, molto complesse e poste tra loro in modo funzionale all'ottenimento del vantaggio fiscale⁶. Il termine "indebito" è posto volontariamente dal legislatore per fare da discriminare tra elusione e legittimo risparmio d'imposta.

La pena stabilita per atti, fatti e negozi finalizzati ad eludere è l'inibizione degli effetti fiscali da loro prodotti; infatti, il comma 2 prevedeva che l'Amministrazione finanziaria doveva applicare le imposte determinandole in base alle disposizioni eluse.

⁶ Deotto D., "*Scritti di resistenza tributaria*", Wolters Kluwer, 2016, p. 95

La norma per come si presentava ai commi 1 e 2, poteva fungere da clausola generale antiabuso e ampliare la sua portata applicativa ad un numero di operazioni potenzialmente infinite.

Se da un lato una clausola generale sarebbe stata ideale per contrastare un fenomeno tanto ampio come l'abuso del diritto, dall'altro rischiava di far ricadere nel suo ambito anche operazioni non meramente abusive, che avrebbero appesantito la giurisprudenza, generando un abuso (processuale) dell'abuso. Per porvi rimedio, il legislatore al comma 3 del suddetto articolo stabiliva che "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 [...]". L'introduzione dell'espressione "a condizione che" ha determinato il passaggio da clausola generale a semi – generale, tuttavia il comma 3 prosegue con un elenco tassativo di operazioni⁷ ritenute idonee a costituire abuso del diritto ed il legislatore ricade nello stesso problema interpretativo del precedente art. 10 legge 408/90.

La giurisprudenza dapprima si è attenuta alla tassatività dell'elenco del comma 3, ma nel corso degli anni se ne è distanziata dando più importanza al comma 1, che

⁷ Ovvero: 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, cessioni di crediti; cessioni di eccedenze d'imposta.

rispondeva maggiormente al principio generale antiabuso che si stava consolidando a livello comunitario.

Inoltre, pur avendo delimitato il peso del terzo comma, residuava un altro problema, ovvero la dubbia applicabilità del principio generale dei commi 1 e 2 a tutta la branca del diritto tributario, la previsione infatti era contenuta nel DPR 600, relativo alle sole imposte dirette e non vi era nessun esplicito rinvio alle imposte indirette e locali.

L'elemento di novità rispetto ai precedenti tentativi di positivizzazione consiste nell'aver introdotto un procedimento per eseguire l'accertamento abusivo⁸ in cui contribuente e Amministrazione sono chiamati a collaborare e in cui sono previste alcune tutele per il contribuente. Per prima cosa, pena la nullità dell'atto, l'amministrazione doveva richiedere al contribuente chiarimenti sulle motivazioni delle operazioni sospette e doveva allegare poi una relazione con cui spiegava al contribuente in che modo i commi 1 e 2 potevano essere applicati al caso di specie. I chiarimenti dovevano essere forniti entro 60 giorni, termine nel quale non si poteva ovviamente emanare l'accertamento.

⁸ Deotto D., *"Scritti di resistenza tributaria"*, Wolters Kluwer, 2016

Ulteriore garanzia per il contribuente è la facoltà di proporre interpello antiabusivo, con il quale si richiede all'Amministrazione finanziaria un parere sull'abusività di un'operazione già compiuta o che intende effettuare.

Dai problemi di interpretazione della norma e sulla scorta delle Raccomandazione europea n. 2012/772/UE che invita gli Stati membri a dotare il proprio ordinamento di una clausola generale antiabuso, nasce il nuovo 10 *bis* dello Statuto dei contribuenti.

Sull'art 10 bis statuto dei contribuenti

La legge dell'11 marzo 2014 conferisce al Governo la delega per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Con tale delega il Governo si impegna al rispetto dei principi costituzionali n. 3 e 53, del diritto dell'Unione europea, dei principi dello Statuto del Contribuente e dei criteri direttivi contenuti nella Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, in particolare:

- l'unificazione di abuso del diritto ed elusione in un'unica categoria giuridica
- la qualificazione e la definizione di "uso distorto di strumenti giuridici" come requisito cardine configurativo della fattispecie abusiva, purchè non rientrante nelle ipotesi di contrasto a specifiche disposizioni

- libertà del contribuente di scegliere il regime fiscale più conveniente, in assenza di “preferenza” del legislatore, ma solo tra quelli espressamente previsti dalle norme
- disciplina dell’onere della prova, ponendo in capo all’Amministrazione finanziaria l’onere di provare la condotta abusiva del contribuente, dimostrando l’utilizzo distorto dei mezzi giuridici, la mancanza di conformità alle normali regole di mercato, ponendo sul contribuente l’onere della controprova, ovvero di dimostrare la sussistenza di valide ragioni extrafiscali che giustifica la sua condotta.

Con la citata Raccomandazione, gli Stati membri vengono sollecitati ad elaborare una norma generale antiabuso che possa essere valida nell’ambito delle imposte dirette, indirette, per i rapporti nazionali ed internazionali. In considerazione dei suddetti criteri direttivi e in risoluzione dei dubbi applicativi del 37 bis circa il settore delle imposte indirette, il legislatore italiano ha scelto di inserire la clausola antiabuso nello Statuto dei contribuenti, introducendo il nuovo articolo, il 10 *bis* rubricato “Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”.

La sovrapposibilità dei due istituti, elusione ed abuso, si palesa dal titolo della disposizione e consolida l’orientamento secondo cui i due sono legati da un rapporto di genere e specie.

Al comma 1, la norma fornisce una definizione precisa, seppur sintetica, dell’abuso del diritto “*configurano abuso del diritto le operazioni prive di sostanza economica*”

che pur nel rispetto formale delle norma fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”. Con questa breve previsione si delineano i presupposti dell’abuso: l’assenza di sostanza economica, il vantaggio fiscale indebito e il carattere di essenzialità del vantaggio fiscale.

L’assenza di sostanza economica si configura negli esempi riportati nel comma 2, anche se questi non ne rappresentano un elenco esaustivo e tassativo, e sono i *“fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato”*.

Quanto ai vantaggi fiscali indebiti, il comma in questione precisa che sono *“benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario”*, quindi oltre ad essere la causa essenziale dell’operazione, devono derivare dal raggio della *ratio* della norma.

La legge delega n. 23 del 2014, statuisce inoltre che non si considerano abusive le operazioni o la serie di operazioni giustificate da ragioni extrafiscali non marginali, con l’inserimento dell’apposita clausola di esclusione nel comma 3 e, che resta ferma per il contribuente la libertà di scelta tra diversi regimi fiscali purché espressamente previsti dal sistema tributario. Rilevano in tal senso i commi 3 e 4 dell’art. 10 bis, dove viene precisato che le ragioni extrafiscali possono essere

“anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”. L'ultima parte della disposizione lascia intendere che il suddetto articolo non si riferisce alle sole imprese, ma trova applicazione anche per il libero professionista.

Al comma 4 si prevede che *“resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”*.⁹

La previsione del comma 4 rappresenta il punto di partenza nell'accertamento della condotta abusiva: la presunzione di abuso del diritto non può sussistere quando il contribuente abbia scelto, tra almeno due regimi fiscali presenti nell'ordinamento, quello meno oneroso. Quando il comportamento del contribuente non è contemplato dalla legge, l'Ufficio delle imposte, prima di ipotizzare l'abusività, deve verificare che la condotta non viola le norme tributarie e quindi che non si è in presenza di fattispecie di evasione. Una volta esclusa anche l'ipotesi di evasione, l'Amministrazione finanziaria deve provare che l'astratta fattispecie abusiva è posta

⁹ In tal senso la stessa relazione illustrativa non considera abusiva la scelta dell'imprenditore che per estinguere la sua società non procede con la liquidazione, ma con la fusione con altro ente. La liquidazione è tassata in ragione della sua natura realizzativa, mentre la fusione ha carattere di neutralità, in ogni caso il contribuente non potrà essere accusato di abusare del diritto perché l'ordinamento non sottolinea la preferenza alla liquidazione rispetto alla fusione.

in essere in modo artificioso e contrario alla *ratio* e il fondamento delle disposizioni tributarie. Se ciò è dimostrabile, solo l'esistenza delle "valide ragioni extra fiscali" di cui al comma 3, potrà discolpare il contribuente, queste dovranno essere "non marginali", finalizzate ad un miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa e quindi il vantaggio fiscale che potrebbe generarsi è meramente eventuale e subordinato agli altri vantaggi economici che l'impresa può ottenere in esecuzione delle suddette ragioni.

Il comma 5 concede al contribuente la facoltà di proporre interpello all'Agenzia delle Entrate ai sensi del successivo art. 11 lett. c), per sapere se le operazioni realizzate possono costituire fattispecie abusive¹⁰.

I commi dal 6 al 9 dispongono le regole procedurali: innanzitutto affinché possa essere accertata una fattispecie abusiva, l'Amministrazione finanziaria deve notificare al contribuente una richiesta di informazioni e chiarimenti riportando anche i motivi per cui si sospetta l'abuso del diritto. La notifica della richiesta di chiarimenti è fondamentale, in sua mancanza l'atto di accertamento sarebbe nullo. Entro sessanta giorni il contribuente si impegna a fornire risposte, decorso il termine l'eventuale abuso si accerta con apposito atto, il cui contenuto è previsto dal comma 8: l'atto deve essere motivato, e riportare le norme o i principi elusi, gli indebiti vantaggi fiscali realizzati e chiarimenti forniti dal contribuente di cui al comma 6.

¹⁰ Questo tipo di interpello si differenzia dagli altri previsti dall'art. 11 in quanto si può proporre anche su operazioni e negozi già conclusi dal contribuente.

La ratio di queste previsioni è quella di incrementare il rapporto collaborativo tra contribuente e Amministrazione finanziaria, obbligandoli a costituire un contraddittorio preventivo, che sia garante del diritto alla difesa del primo e volto ad evitare l'insorgere del contenzioso.

La condotta abusiva non può mai essere rilevata d'ufficio, e, come sottolinea il comma 9, spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare la sussistenza della condotta abusiva e il contribuente in questa sede potrà replicare dimostrando l'esistenza delle ragioni extrafiscali. Infine, l'ultimo comma, il 13, fa luce su un aspetto trattato in modo piuttosto confuso dalla giurisprudenza, ovvero le conseguenze penali riguardo alle ipotesi di abuso, di cui si tratterà più avanti in apposito paragrafo.

La critica al 10 bis e il confronto con il precedente 37 bis DPR 600/73

Analizzando il dispositivo dell'art. 10 bis è spontaneo domandarsi se questo abbia portato veramente un contributo innovativo rispetto all'abrogato 37 bis del DPR 600, o se in sostanza ne abbia solamente rielaborato i contenuti. Il legislatore del 2015 introduce un primo cambiamento al comma 1: la condotta abusiva non trova più la sua genesi nel solo compimento di operazioni prive di valide ragioni economiche come riportava il 37 bis, ma è necessario che l'ottenimento di vantaggi indebiti sia lo scopo essenziale delle operazioni poste in essere dal contribuente, conformemente a quanto sostenuto dalla giurisprudenza. L'inserimento del carattere

di essenzialità del vantaggio fiscale, come requisito configurativo di abuso del diritto, non significa esclusività, ma risponde all'esigenza di trovare almeno una prima caratteristica comune a tutte le (potenzialmente infinite) condotte abusive. Inoltre, viene specificato che il vantaggio fiscale deve essere indebito, l'utilizzo di questo aggettivo risponde all'esigenza di fornire una linea di confine tra il legittimo risparmio d'imposta e l'abuso del diritto. Non tutti i risparmi d'imposta sono imputabili ad una fattispecie di abuso del diritto perché non tutti sono indebiti, e qualora fossero indebiti comunque non possono essere disconosciuti se ottenuti in presenza di valide ragioni extrafiscali¹¹.

La sanzione del comportamento abusivo è la stessa prevista dal 37 bis, ovvero l'inopponibilità delle operazioni all'Amministrazione finanziaria¹².

Il nuovo art. 10 *bis* introduce una clausola generale del concetto di abuso, valida per le imposte dirette ed indirette, esclusi i tributi doganali, la quale tuttavia rimane individuata come fenomeno residuale. Ciò non di meno, riportandoci al testo letterale della norma, il fenomeno abusivo più che fenomeno residuale sembra tipizzato da specifiche situazioni.

Rilevano in questo senso i commi 3 e 4: è consacrata dal quarto comma la libertà del contribuente di poter scegliere tra i vari regimi fiscali, quello che risulta fiscalmente meno oneroso purché risulti espressamente previsto dal legislatore. In

¹¹ Marcheselli A., *La rondine dell'abuso e la primavera del diritto?*, 03 Ottobre 2015

¹² I negozi restano tuttavia validi sul piano civile e divengono inefficaci ai soli fini tributari

questo caso, il contribuente non dovrà dimostrare in sede di accertamento l'esistenza di valide ragioni extrafiscali, perchè è il legislatore stesso che, prevedendo un regime fiscale a lui più conveniente, lo autorizza al risparmio e per questo egli non potrà essere sanzionato. La condotta abusiva inizia allora dove finisce il legittimo risparmio d'imposta¹³; risulta controversa la previsione del comma 3, il comma nasce ovviamente come strumento di tutela per il contribuente, ma è nella bontà della tutela che il contribuente trova lo spazio di manovra per architettare la condotta abusiva. Si verifica, per assurdo, un doppio grado di abuso: il primo riguarda lo sfruttamento della previsione del comma 3 necessario per giustificare il risparmio, il secondo riguarda il raggirare specifiche disposizioni tributarie, necessario per ottenere il vantaggio d'imposta. L'effetto finale è che le "valide ragioni extrafiscali" del comma 3 subiscono la paradossale trasformazione da elementi disculpanti per il contribuente a elementi costitutivi dell'abuso.

Il comma 3 lascia aperto un altro dubbio, ovvero nell'eventuale compresenza di ragioni extrafiscali e ragioni fiscali, qual è il peso che le prime devono avere rispetto alle seconde affinché si possa escludere l'abuso? Su questo aspetto torna utile la posizione della giurisprudenza, la quale ribadisce che le valide ragioni extrafiscali

¹³ Deotto D., *"Scritti di resistenza tributaria"*, Wolters Kluwer, 2016

sussistono solo quando in loro assenza le operazioni non sarebbero state poste in essere.

L'altro confine che delimita lo spazio di esistenza dell'abuso del diritto è l'evasione: il comma 12 precisa giustamente che per essere considerata abusiva la condotta non deve violare le specifiche disposizioni tributarie, laddove la norma viene violata non si può avere abuso quanto piuttosto l'evasione. Nel caso dell'abuso del diritto la norma non viene violata, quanto piuttosto aggirata ed infatti la condotta del contribuente è formalmente lecita come precisa il comma 1. In questo senso allora gli atti e i negozi in cui si ipotizza la simulazione, l'interposizione fittizia o la frode non possono essere ricompresi nel fenomeno dell'abuso del diritto, in questi casi siamo infatti in presenza di evasione.

Per quanto riguarda i profili procedurali, risultano in sostanza gli stessi del 37 bis viene ribadito il termine di sessanta giorni in cui il contribuente può depositare memorie e fornire chiarimenti richiesti dall'Amministrazione finanziaria, obbligo di motivazione dell'atto a pena di nullità.

La previsione del comma 9 può essere criticata nel senso che quando si parla di abuso del diritto non è propriamente giusto parlare di onere della prova, in quanto le prove si riferiscono solo ai fatti. Nei giudizi di abuso non si va a contestare l'esistenza dei fatti, i fatti piuttosto sono valutati ed interpretati nella loro capacità

di generare l'indebito vantaggio fiscale. Pertanto, sarebbe più opportuno parlare di "onere di allegazione"¹⁴.

L'ABUSO DEL DIRITTO NEL DIRITTO PENALE

Il comma 13 quale salvacondotto penale

Come accennato, al comma 13 del 10 *bis* va riconosciuto il merito di aver fatto chiarezza sulla *vexata quaestio* della irrilevanza penale dell'abuso del diritto in ambito tributario. Statuisce che "*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie e resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.*"

La previsione è coerente con l'art. 8 della legge n. 23, con cui si chiede al Governo di procedere a revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, esplicitando che configurano reato "i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa"¹⁵.

Il dispositivo sembra essere il naturale riflesso della nozione di abuso del diritto data dall'articolo¹⁶, dove è ormai chiaro che la condotta del contribuente è configurata elusiva solo se non rientra in fattispecie penalmente rilevanti.

¹⁴ Acocella G., *Materiali per una cultura di legalità*, Giappichelli editore, Torino, 2016

¹⁵ Attinente allo studio dei profili sanzionatori è anche il comma 5 del D.lsg. 128/2015

¹⁶ In tal senso Santacroce B., Mastromatteo A., *Abuso del diritto*, in Guida ai controlli fiscali, n. 10 di ottobre 2015, in Il Sole 24 Ore

Prima della previsione del comma 13, la giurisprudenza ha diverse volte dichiarato che la condotta abusiva poteva essere il precetto penale della c.d. elusione codificata¹⁷, ovvero di tutte quelle norme presenti nell'ordinamento tributario aventi scopo antielusivo, tra cui veniva compreso anche l'art. 37 *bis* del DPR 600/1973. Al contrario della dottrina, la giurisprudenza era favorevole alla teoria della natura sostanziale della clausola del 37 *bis*, quindi per la Suprema Corte e per le commissioni tributarie era applicabile la sanzione per infedele dichiarazione, riguardante la minor imposta dichiarata rispetto a quella accertata.

Ad oggi, la soluzione del comma 13 sembra l'unica possibile per diverse ragioni: la prima è che l'abuso del diritto essendo per definizione un comportamento atipico, non può rientrare tra le fattispecie penali che sono per natura tipizzate e tassative, tanto meno può configurarsi la c.d. dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D.lgs. n. 74/00 perché mancherebbe in primis il dolo specifico dell'evasione ed inoltre, essendo la condotta abusiva formalmente lecita, non potrebbe includere sovramanifestazione del passivo o la sottrazione dell'attivo, elementi costitutivi della dichiarazione infedele ai sensi del D.lgs. 74/00.

Del resto, il decreto appena citato, sui reati tributari, appare conforme con questo orientamento. Statuisce infatti che le operazioni simulate e la dichiarazione

¹⁷ Donelli F., *Irrelevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10 – bis dello Statuto del contribuente*

fraudolenta “sono operazioni non integranti quelle disciplinate dall’art. 10 bis dello Statuto dei contribuenti”.

Senza la previsione del tredicesimo comma si andrebbe a ledere ancora una volta un principio fondamentale del nostro impianto costituzionale e penalistico, quello della certezza del diritto.

Il nuovo comma 13 ha trovato applicazione imminente anche ai giudizi in corso, la prima sentenza della Cassazione sul merito è la 40272/2015 della Terza sezione penale.

Il giudizio verte su un caso di “Stock lending agreement”, al ricorrente viene contestato il delitto di dichiarazione infedele ai sensi dell’art. 4 d.lgs. 74/2000.

Si ritiene che il contratto sia stato sottoscritto al solo scopo di evadere l’imposta sui redditi, l’amministrazione finanziaria esclude che possa trattarsi di un’operazione solamente elusiva, come sosteneva la difesa, in quanto è caratterizzata da un’artificiosità tale che gli elementi passivi dichiarati risultano solo apparenti, quindi, fittizi come intende il citato art. 4, condannando il soggetto operante alle sanzioni penali ivi compresa la reclusione. Il giorno della discussione in pubblica udienza, entra in vigore il nuovo art. 10 *bis* dello Statuto dei contribuenti, la questione deve allora essere rivalutata alla luce della nuova disposizione. Come è già avvenuto nella giurisprudenza, il contratto di “Stock lending” è stato considerato a volte abusivo, a volte privo di valide ragioni economiche, poiché da questo deriva sempre una perdita fiscale utile a compensare il reddito effettivamente

prodotto dalla società. Tuttavia, tali operazioni devono ritenersi non fraudolente, ma quanto piuttosto elusive, mancando anche del dolo specifico dei delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 del D.lgs. 74/2000, con la conseguenza che non sono applicabili le sanzioni penali. Al riguardo, dopo un attento esame del nuovo 10 *bis*, non è escluso che, nell'ambito di comportamenti abusivi, possa essere ravvisato un illecito penale qualora ne ricorrano i presupposti, così come non è escluso che alla luce della nuova normativa operazioni qualificate in precedenza elusive non integrino vera e propria evasione. Con ciò la Suprema Corte, in accordo con la difesa dell'amministratore della società, dichiara che le operazioni poste in essere al solo scopo di conseguire il vantaggio fiscale, quand'anche possono essere colpite da nullità del contratto, non sono mai integranti di una condotta penalmente rilevante ai sensi delle leggi penali tributarie. Si ricorda a tal fine che il reato sussiste solo in caso di "comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa" come riportato dall'art. 8 della legge delega n. 23. Nel caso di specie, l'operazione è certamente esistente, voluta e non simulata; pertanto, si rientra precisamente nei casi connotanti l'abuso del diritto. Da ultimo, la disposizione del nuovo art. 10 *bis* si ritiene applicabile al caso di specie anche se avvenuto prima della data di entrata in vigore del decreto, in osservanza del principio della retroattività della legge penale più favorevole. Come ben compreso dalla difesa del ricorrente, la disposizione risulta applicabile anche ai sensi del comma 5 dell'art. 1

del D.lgs. 128/2015 nella relazione illustrativa si riporta infatti che *“tale disposizione declina il principio del tempus regit actum”*.

La Cassazione prendendo atto che esiste effettivamente *“una prassi amministrativa di sindacare ex post le scelte dei contribuenti sulla base di orientamenti non noti al momento in cui le operazioni sottoposte a controllo sono già decise ed effettuate”*, assolve con tale sentenza gli imputati con la formula <<il fatto non è più previsto come reato>> e contestualmente riconosce la sanzionabilità amministrativa della condotta abusiva. È ormai evidente che abuso del diritto e responsabilità penale intrattengono un rapporto di reciproca esclusione.

Sugli effetti depenalizzanti del nuovo 10 bis è stata emblematica la previsione di cui al comma 5 del D.lgs. 128/2015 per il quale *“le disposizioni dell'articolo 10-bis hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo”*. È proprio sulla condizione finale che è stata proposta domanda di legittimità Costituzionale. Nella sentenza in esame, in particolare si chiede se quella condizione sia rispettosa dell'art. 117 Cost., dell'art. 3 Cost., dell'art. 76 Cost. dell'art. 15 del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici e dell'art. 7 delle CEDU, in quanto parrebbe insensato far dipendere l'applicazione della sanzione penale dal ricevere o meno un atto impositivo; in

primis perchè è emesso con discrezionalità dall’Agenzia delle Entrate e, in secondo luogo, perchè l’atto è in toto indifferente a questi effetti.¹⁸

Al riguardo la Corte ha però sostenuto che la disposizione del comma 5 è l’unica possibile, se già fosse arrivato l’atto impositivo si avrebbe duplice violazione del 117 Cost. riguardo alla competenza dello Stato e delle Regioni, in materia legislativa a cui si richiede di osservare i vincoli dell’ordinamento comunitario e le disposizioni dei trattati internazionali ratificati. Se il comma 13 non prevedesse quella condizione si andrebbe in contrasto con l’art. 15 del Patto di New York, il quale prevede che *“se, posteriormente alla commissione del reato, la legge prevede l’applicazione di una pena più lieve, il colpevole deve beneficiarne”* con nessuna deroga a tale principio. L’inapplicabilità della statuizione dell’irrelevanza penale anche per le operazioni ante 1° ottobre 2015, per le quali sia già stato ricevuto l’atto impositivo sarebbe contrario anche all’art. 7 CEDU che sancisce il principio di irretroattività della legge penale meno severa.

Tuttavia, la previsione appare illegittima non viene infatti fatto alcun riferimento alla rilevanza penale dell’abuso del diritto né nella legge delega n. 23/2014 nè nella raccomandazione UE sulla pianificazione fiscale aggressiva. Il Governo sembra allora aver sfiorato il suo ambito di competenza, nella legge delega n. 23 si richiedeva all’art. 8 di procedere con la revisione del sistema sanzionatorio, avendo

¹⁸ Acocella G., *Materiali per una cultura di legalità*, Giappichelli editore, Torino, 2016

cura di delineare il confine tra elusione ed evasione, che è cosa molto diversa dall'escludere la rilevanza penale dei comportamenti abusivi.

Per completezza si riporta il secondo inciso del comma 13 recita: “*Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*”, sul punto la giurisprudenza non ha sempre avuto un orientamento unitario. Con le sentenze nn. 30055 e 30056 del dicembre 2008, le Sezioni Unite di fatto confermano le sanzioni amministrative irrogate dall'Amministrazione per infedele dichiarazione. Sempre in quegli anni registriamo invece casi in cui le commissioni tributarie escludono l'applicabilità della sanzione amministrativa ai comportamenti che violano il principio generale di antiabuso, da un lato sottolineando la natura procedurale e non sostanziale del 37 *bis*, in cui peraltro nulla si dice in merito alle sanzioni, dall'altro facendo valere altri principi di rango costituzionale su cui anche la dottrina poggia la sua critica.

Secondo autorevole dottrina, piuttosto che la sanzione amministrativa, sarebbe più appropriata la richiesta del mero rimborso di quanto dovuto, come riporta anche il caso *Halifax*, e ciò per queste ragioni: per potersi applicare sanzioni afflittive, queste devono essere precisate nell'ammontare e devono essere descritti con determinatezza i comportamenti che implicano l'irrogazione di tale sanzione¹⁹. Il secondo inciso del comma 13 viene criticato alla luce del fatto che i comportamenti

¹⁹ *Ibidem*

abusivi, non potendo essere tipizzati, non tipizzano nemmeno la sanzione per ogni fattispecie di abuso. Si rinvia pertanto, per l'applicazione delle sanzioni, alle disposizioni delle singole norme tributarie eluse, con la conseguenza che il vantaggio indebito ottenuto in rispetto delle norme (elusione/abuso) è sanzionato alla pari di un comportamento illecito (evasione). Il che potrebbe violare il nostro art. 25 della Costituzione sulla riserva di legge.

Inoltre, si contesta il fatto che se il comma 1, prevede che l'abuso possa avvenire aggirando sia le singole norme sia principi del sistema tributario, non si spiega perchè allora non si sia prevista una sanzione aggravata, qualora ad essere eluso sia il principio piuttosto che la disposizione, il che è in evidente contrasto con il principio di proporzionalità della sanzione. È chiaro allora che il legislatore del D.lgs. 128/2015 si contraddice nel momento in cui stabilisce che non è possibile rinvenire la condotta abusiva se si è in presenza di illecito fiscale, ma contemporaneamente lo punisce con le sanzioni previste per gli illeciti amministrativi. Tuttavia, anche la soluzione del risarcimento suggerita dalla dottrina solleverebbe altri problemi: primo tra tutti amplificherebbe il ricorso alla pratica abusiva e disincentiverebbe l'uso dell'interpello, poichè allora sarebbe visto come uno strumento per "auto denunciarsi" all'amministrazione fiscale²⁰. In definitiva, sebbene ad oggi l'abuso trova una sua codificazione nel nuovo 10 *bis*,

²⁰ *Ibidem*

non è ancora chiara e legittima la risposta sanzionatoria della legge a questi comportamenti.

Certo è che sul punto si esige un intervento chiarificatore da parte del legislatore, che miri ad eliminare l'inaccettabile sensazione del contribuente di non sapere a cosa va incontro quando pone in essere certi comportamenti e di certo la questione non può essere liquidata avvalendosi semplicemente del principio dello *ius puniendi*

CONCLUSIONI

Alla fine di questo lavoro, dopo decenni di accesi dibattiti e di giurisprudenza ondivaga fino ad essere contrastante, questo studio autorizza una personale riflessione sul tema dell'abuso del diritto.

La prime e più importante domanda che mi pongo, forse anche il lettore lo starà facendo, è se ancora oggi indagare su un fenomeno giuridico dai confini sfocati, sia un reale fenomeno giuridico o, piuttosto un "rimedio" che il legislatore ha voluto adottare nel diritto tributario per codificare l'autorevole giurisprudenza, soprattutto comunitaria, che sul tema si è formata nel tempo.

L'abuso del diritto è un fenomeno ampio e complesso, i suoi tentativi di positivizzazione sebbene siano sempre stati sorretti dal nobile obiettivo di fornire chiarezza sul tema, sembrano con il tempo averlo rinchiuso ad un atomo teorico, un minuscolo granello nell'universo giuridico.

Mi riferisco soprattutto, all'abuso tributario e alla definizione del nuovo 10 *bis* della legge 212/2000.

Per esclusione sappiamo che l'abuso del diritto non è riconducibile fra i reati tributari, in quanto ha tra gli elementi costitutivi il rispetto formale delle norme fiscali.

Sappiamo anche che non basta l'esistenza del vantaggio fiscale derivante, ma è necessario che il vantaggio risulti indebito. L'aggettivo indebito merita delle riflessioni, occorre distinguere tra l'indebito risparmio ottenuto attraverso una violazione di legge e l'indebito risparmio ottenuto attraverso l'applicazione "formalmente valida" di disposizioni legislative vigenti, distinguendo questa seconda ipotesi dall'epilogo che si ottiene

attraverso l'applicazione di norme per il raggiungimento di un fine non degno di tutela giuridica; cioè l'abuso del diritto.

In questo caso non è indebito il risparmio ottenuto in violazione di legge, si ricadrebbe nell'ipotesi di cui sopra dei reati tributari, ma non può essere indebito nemmeno il vantaggio ottenuto perchè questo è semplicemente non espressamente previsto dal legislatore.

Che significa "indebito" quando si parla di abuso del diritto? Significa che l'indebito deve essere collegato ad un elemento psicologico, soggettivo del contribuente, che vuole mediante artifici, concatenazione di atti, aggirare la *ratio* della norma. E già questo presuppone una grande abilità del contribuente e del suo professionista, perchè nella fretta di ottenere il risparmio, è molto più facile ricadere in fattispecie che direttamente violano la norma e non che astutamente la aggirano.

Scendendo ancor più nell'analisi della definizione fornita dal 10 *bis*, si notano ancora altri elementi che riducono la portata (e i profili di esistenza) dell'abuso del diritto.

Le operazioni realizzate devono essere prive di sostanza economica, cosa è da intendere per sostanza economica non è univocamente definibile, l'articolo riporta solo alcune fattispecie sicuramente non esaustive del fenomeno, ma sicuramente utili per meglio comprendere e configurare le coordinate giuridiche di una condotta di rilevanza abusiva. Ancora, la condotta non può considerarsi abusiva se le operazioni sono giustificate da valide ragioni extrafiscali, con la superflua precisazione che queste devono essere non marginali. La previsione è piuttosto ingenua, chi vuole abusare del diritto è intenzionato ad ottenere un vantaggio fiscale "pulito" e incontestabile, le valide ragioni economiche richieste dal legislatore non sono altro che l'espedito per ottenerlo.

Infine, anche quando possano essere rilevabili dall'Amministrazione finanziaria tutti i presupposti della condotta abusiva, questa deve essere comunicata al contribuente prima di essere accertata; il contribuente, da parte sua sarà chiamato a fornire tutte le informazioni e i chiarimenti alla base della sua azione in modo tale da giustificare l'utilizzo delle norme invocate come unico strumento possibile per il raggiungimento del fine prefissato come obiettivo tutelato dalla legge.

Sull'Amministrazione resta comunque l'onere della prova attraverso la dimostrazione della condotta abusiva e l'indicazione della via giuridica più idonea, "fisiologica", per il raggiungimento del fine indicato dal contribuente nell'operazione contestata.

Qualora, nonostante le tante restrizioni insite nella definizione di abuso del diritto tributario, si riuscisse effettivamente a rinvenirlo nella pratica, resta aperta la questione di come punire chi ha abusato del diritto.

La soluzione dell'attuale 10 *bis* non è accettabile, non vi sono i presupposti fondativi per l'applicazione delle sanzioni amministrative. L'articolo avrebbe dovuto meglio prevedere la sola inopponibilità e il disconoscimento dei vantaggi fiscali, fermo restando la rideterminazione dell'imposta che si sarebbe dovuta effettivamente versare.

A mio modo di vedere, l'abuso del diritto così come prospettato dal 10 *bis* legge 212/2000 perde gran parte della sua valenza laddove non riesce ad indicare in maniera ragionevolmente comprensibile le esatte ragioni del diritto poste alla base del fenomeno studiato.

Se è vero che la legge esiste per regolare situazioni in cui le parti hanno interessi sbilanciati, abusare del diritto arreca un danno alla società, perché abusare del diritto significa distorcere, a proprio vantaggio, la legge.

Da questo punto di vista allora, abusare del diritto allontana la società dal suo ottimo e dovrebbe essere ritenuto un comportamento riprovevole, inaccettabile per il legislatore.

Se questo è il danno, allora il divieto di abuso del diritto non può più rimanere un concetto galleggiante nell'universo giuridico, o si deve avere "il coraggio" di meglio definirlo e punirlo tramite mezzi legittimi e costituzionali, o non lo si invoca affatto.

Il 10 *bis* ha solo creato una "via di mezzo", che seppur ne riconosce l'esistenza lo limita ad un evento più unico che raro.

Il problema principale della definizione fornita dallo Statuto dei Contribuenti è secondo me, la previsione sulle "valide ragioni economiche" che rischiano di diventare l'elemento costitutivo dell'abuso.

Forse il primo passo per rendere più possibile l'esistenza dell'abuso del diritto sarebbe eliminare proprio la previsione sulle valide ragioni economiche, l'Amministrazione allora potrà agire in presunzione di abuso al verificarsi di altri requisiti anche legati alle valide ragioni economiche, ma non solo, allargando così il campo di azione e aumentare la compliance tra contribuente e amministrazione finanziaria attraverso un sempre crescente uso dell'istituto dell'interpello antiabusivo.

Questa via semplificherebbe anche il rapporto contenzioso tra contribuente e pubblica amministrazione lasciando ai giudici l'individuazione giuridica dei fenomeni generanti abuso del diritto dopo che le ragioni poste alla base degli interpelli ne hanno già illustrato le valide ragioni economiche.

In questo modo le prove gravi, precise e concordanti che la motivazione dell'accertamento dovrà possedere in materia di abuso del diritto, circoscriverà sempre di più il campo soggettivo per lasciare più spazio alla realtà oggettiva del fenomeno

indagato, a vantaggio della certezza del diritto e dell'applicazione legittima delle norme tributarie.

BIBLIOGRAFIA

- A.Cetra, M. Cian, A. Daccò, M. De Acutis, E. Ginevra, A. Mirone, L. Pisani, P.M. Sanfilippo, R. Santagata, D. Sarti, A. Sciarrone Alibrandi, M. Sciuto, M. Speranzin, *Manuale di diritto commerciale*, terza edizione, Giappichelli Editore, Torino
- Acocella G., *Materiali per una cultura di legalità*, Giappichelli editore, Torino, 2016
- Agenzia delle Entrate, circolare n. 6/E del marzo 2016
- Agenzia delle Entrate, risoluzione del 28 febbraio 2002, n. 62/E.
- Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 224 del luglio 2002
- Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 224/E del 9 luglio 2002
- Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 97/E del 26 luglio 2017.
- Agenzia delle Entrate, risposta 282 del 23/04/2021
- Agenzia delle Entrate, risposta n. 123 dell'aprile 2020
- Agenzia delle Entrate, risposta n. 225 del marzo 2021
- Agenzia delle Entrate, risposta n. 341 del 2019.
- Agenzia delle Entrate, risposta n. 493 del 20/07/2021
- Agenzia delle Entrate, risposta n. 555 del 2021
- Agenzia delle Entrate, risposta n.199 del marzo 2021
- Bifulco R., Celotto A., *L'Europa dei diritti: commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, Il Mulino, Bologna, 2001
- Bollettino tributario 17, 2015
- C. Castronovo, *Abuso del diritto come illecito atipico?*, in *Europa e dir. priv.*, 2006, p. 1051 ss
- Commissione tributaria provinciale di Ancona, sentenza n. 285/21.

Confalonieri M., *Trasformazione, fusione, conferimento, scissione e liquidazione delle società: aspetti civilistici, contabili e fiscali delle operazioni straordinarie*, 33 edizione, Gruppo 24 ore, Milano, 2018

Corte Costituzionale, sentenza n. 158/2020

Corte di Cassazione, caso 405/15

Corte di Cassazione, ordinanza n. 18767/2020

Corte di Cassazione, ordinanza n. 21371 del 10 marzo 2006

Corte di Cassazione, sentenza 11 febbraio 2013, n. 3212

Corte di Cassazione, sentenza 11 maggio 2012, n. 7393

Corte di Cassazione, sentenza 18 settembre 2009, n. 20106

Corte di Cassazione, sentenza 19 marzo 2013, n. 6823

Corte di Cassazione, sentenza 2005, nn. 20398, 22932

Corte di Cassazione, sentenza 2011 n. 1372

Corte di Cassazione, sentenza 21 gennaio 2011, n. 1372

Corte di Cassazione, sentenza 24 novembre 2010, n. 23784,

Corte di Cassazione, sentenza 26 ottobre 2015, n. 20816

Corte di Cassazione, sentenza 29 settembre 2006, nn. 21221

Corte di Cassazione, sentenza 31 maggio 2010, n. 13208

Corte di Cassazione, sentenza 31 ottobre 2018, n. 27916

Corte di Cassazione, sentenza n. 16675 del 2016

Corte di Cassazione, sentenza n. 2054 del 2017

Corte di Cassazione, sentenza, nn. 30055, 30056, 30057 del 2008

Corte di Giustizia dell'Unione Europea, C - 425/06 *Part Service*

Corte di giustizia dell'Unione Europea, sentenza 13 febbraio 2014, causa C – 18/13 *Maks Pen*

Corte di giustizia dell'Unione Europea, sentenza C - 110/99 *Esmland Starke*

Corte di giustizia dell'Unione Europea, sentenza C - 125/76 *Cremer*,

Corte di giustizia dell'Unione Europea, sentenza C – 196/04

Corte di giustizia dell'Unione Europea, sentenza C – 251/16

Corte di giustizia dell'Unione Europea, sentenza C - 8/92 *General Milk Products*,

Corte di giustizia dell'Unione Europea, sentenza C-255/02 *Halifax*

Corte di giustizia dell'Unione Europea, sentenza C-28/95 del luglio 1997

Deotto D., “*Scritti di resistenza tributaria*”, Wolters Kluwer, 2016

Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128

Donelli F., *Irrelevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10 – bis dello Statuto del contribuente*

F. Pedrotti, *Cessioni di aziende e di partecipazioni sociali nel reddito di impresa ai fini dell'IRES: contributo allo studio degli atti di cessione di complessi produttivi nel diritto tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2010

Falco G., *La buona fede e l'abuso del diritto, principi fattispecie e casistica*, Giuffrè editore, Milano, 2010

Fedele, “*Assetti negoziali e forme di impresa per opponibilità, simulazione e riqualificazione*”, in *RIv, dir. trib.*, n. 12/2010, pag 1093.

G. Maisto, *Elusione ed abuso del diritto tributario: orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Giuffrè Editore, Milano, 2010

G. Petrillo, *“L’abuso dello schermo societario nella disciplina fiscale delle società di comodo”*, Cacucci editore, Bari, 2018

Hans Kelsen, *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, Piccola biblioteca Einaudi, 1993
Introduzione alla III e IV sessione del IV Convegno AIPDT su *Nuovi elementi di capacità contributiva e ricchezza nascoste*

La Rosa *“L’accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali”*, in Riv. dir. trib., n. 5/2014 pag. 499;

Lovato A., Pullitati S., Solidoro L., *Diritto privato romano*, seconda edizione, Giappichelli editore,

Marcheselli A., *La rondine dell’abuso e la primavera del diritto?*, 03 Ottobre 2015

Matteucci L., *Operazioni straordinarie: aspetti tributari ed economici, profili di elusione fiscale e valide ragioni economiche*, Maggioli editore, Milano, 2010

Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Arezzo *“Diritto tributario - abuso del diritto evoluzione-interpelli responsabilità-difese”*, Arezzo, 2019

Orlandi M., *Contro l’abuso del diritto*, in S. Pagliantini, a cura di,

Rescigno P., *L’abuso del diritto*, Il Mulino, Bologna, 1988

Sagge P., *L’abuso del diritto quale principio antielusione tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, in Fondazione Italiana del Notariato

Santacroce B., Mastromatteo A., *Abuso del diritto*, in Guida ai controlli fiscali, n. 10 di ottobre 2015, in Il Sole 24 Ore

Torrente A., Schlesinger P., *Manuale di diritto privato*, 24 edizione, Giuffrè Francis Lefebvre

Tribunale di Milano sentenza n. 3462 del 12 marzo 2014

