



Studio n. 56-2016/T

Abuso del diritto nella pratica notarile: rilevanza delle valide ragioni extrafiscali nelle operazioni societarie straordinarie

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari l'8 aprile 2016.

Approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 26 maggio 2016

Lo studio in sintesi (Abstract): *Lo studio intende approfondire nell'ambito dell'abuso del diritto il tema della rilevanza delle valide ragioni extrafiscali nelle operazioni societarie straordinarie.*

Si analizzano principalmente l'individuazione e l'esplicitazione delle ragioni sul piano pratico. Il lavoro si conclude con l'analisi degli effetti della contestazione dell'abuso del diritto.

Sommario: 1. Introduzione; 2. Finalità dello studio; 3. Valide ragioni extrafiscali - Come e quando rilevano; 4. Valide ragioni extrafiscali - Individuazione; 4.1 Individuazione - Caratteri generali; 4.2 Specifica individuazione. Elenco; 4.3 Esplicitazione delle valide ragioni; 5 Inopponibilità delle operazioni abusive al fisco; 6. Conclusioni.

1. Introduzione.

Lo studio dell'abuso del diritto ⁽¹⁾ riguarda alcuni aspetti pratici che potrebbero interessare da vicino l'attività notarile ⁽²⁾. Il riferimento è al tema delle valide ragioni extrafiscali non marginali ⁽³⁾ e agli effetti della contestazione della elusione ⁽⁴⁾ disciplinati dall'art. 10-*bis* legge 212/2000.

Il dettato normativo non esaurisce però le problematiche inerenti tali argomenti ponendo la necessità di stabilire come individuare e quando rilevino ⁽⁵⁾ le "valide ragioni extrafiscali non marginali" ⁽⁶⁾ e verificare quali siano gli effetti dell'inopponibilità al Fisco delle operazioni accertate come abusive.

2. Finalità dello studio

Con il presente lavoro si cercherà di indicare delle soluzioni pratiche in tal senso e nel contempo offrire un contributo in termini di possibile opponibilità sul piano fiscale di alcune ⁽⁷⁾ specifiche operazioni ⁽⁸⁾ di scissione ⁽⁹⁾, trasformazione ⁽¹⁰⁾ e fusione ⁽¹¹⁾, che in passato hanno



attratto per opposti motivi l'attenzione degli operatori ⁽¹²⁾ e del fisco ⁽¹³⁾, e ora rappresentano uno dei campi di applicazione più interessanti della nuova normativa.

3. Valide ragioni extrafiscali - Come e quando rilevano

Nello scenario dettato dal nuovo art. 10-*bis* la verifica della sussistenza delle valide ragioni extrafiscali si pone al termine del percorso che lo stesso legislatore ha tracciato per stabilire se una determinata fattispecie possa o meno essere ritenuta abusiva ⁽¹⁴⁾.

La nuova normativa ha indicato infatti alcune attività preliminari da cui sia possibile desumere la potenzialità elusiva di una determinata fattispecie ⁽¹⁵⁾, che precedono e che possono addirittura far ritenere non necessaria l'individuazione delle stesse valide ragioni extrafiscali giustificative ⁽¹⁶⁾ ⁽¹⁷⁾.

Vediamo come nello specifico.

La prima attività ⁽¹⁸⁾ consiste nel verificare se si realizzi in astratto un vantaggio determinato dal fatto che ci sono almeno due diversi regimi fiscali rinvenibili nell'ordinamento rispetto agli effetti della fattispecie oggetto di approfondimento ⁽¹⁹⁾; solo se la stessa vicenda possa essere ritenuta tassabile secondo due diverse opzioni si potrà astrattamente ipotizzare che quella più vantaggiosa possa configurare un'ipotesi di abuso.

Esempio:

Tizio e Caio sono soci al 50% della società Alfa srl che svolge attività di produzione e commercio di prodotti alimentari. Le due attività vengono esercitate in via autonoma e in due immobili distinti. Avendo palesato dei gravi dissidi nella gestione societaria i soci intendono procedere alla scissione asimmetrica della stessa Alfa srl attribuendo a una beneficiaria, che farà capo nella misura del 100 % del capitale al socio Tizio, il ramo d'azienda produzione, e ad un'altra, appartenente per il 100% al socio Caio, il ramo commercio.

La stessa vicenda può essere tassata sul piano delle imposte dirette secondo due opzioni; la prima, più vantaggiosa, ex art. 173 tuir (caratterizzata dalla neutralità ⁽²⁰⁾ sia in capo alle società che riguardo i soci) e la seconda, sicuramente più onerosa, configurabile come destinazione a finalità estranee fiscalmente rilevante (ex artt. 85- 2 comma tuir e 86- 1 comma lett. c) tuir per la società e ex art. 47-7 comma tuir per i soci).

Anche in relazione alle imposte indirette l'operazione potrà risultare regolata secondo due distinte normative; la prima, con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (art 4 comma 1 lett b) tariffa parte I allegata al D.P.R. 131 del 1986) e la collocazione della scissione fuori campo iva (art. 2 comma 3 lett. f) del D.P.R. 633/1972), e la seconda, la cui norma di riferimento è costituita dall'art. 2 comma 3 n 6 del D.P.R. 633/1972 che invece qualifica la scissione come una assegnazione di beni/cessione di beni.

Le soluzioni indicate come più vantaggiose sul piano fiscale potranno essere contestate come operazioni elusive da parte del Fisco ⁽²¹⁾, fatto salvo quanto emergerà dall'analisi che segue.



Il secondo step è relativo alla verifica della ricorrenza di un'ipotesi di evasione ⁽²²⁾, ovvero di violazione di specifiche norme tributarie; solo se la risposta fosse negativa potrà porsi sempre astrattamente una problematica di elusione.

Nel caso prospettato nell'esempio i contribuenti Tizio e Caio non intendono violare le norme sul versamento dell'Ires e dell'Iva e sottrarsi al pagamento delle imposte, ma solo eventualmente raggiungere un determinato risultato utilizzando legittimamente norme fiscali a minor esborso.

La terza verifica riguarderà la valutazione dei vantaggi fiscali, se siano cioè la conseguenza della "libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge" (oppure) "tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale" come testualmente prevede il comma 4 dell'art. 10-bis legge 212/2000. Non si potrà qualificare l'operazione come abusiva solo perché abbia consentito di realizzare un vantaggio fiscale se l'opzione per la soluzione fiscalmente meno onerosa sia prevista dalla legge.

Nella scissione asimmetrica il vantaggio fiscale, derivante dal rinvio della tassazione al momento del realizzo (neutralità) e dall'essere operazione fuori campo iva, come visto, è previsto espressamente dalla legge.

L'ulteriore fase riguarderà il "rispetto formale delle norme fiscali" che farà rilevare come fattispecie astrattamente abusiva quella che pur rispettando tali norme, si ponga in modo non coerente con il fondamento giuridico del loro insieme.

La funzione tipica della scissione quale strumento di riorganizzazione aziendale, in relazione a specifici casi concreti, potrebbe risultare alterata.

L'ultima valutazione, prima di approdare alla incidenza delle valide ragioni extrafiscali, riguarda la verifica se la fattispecie risulti priva di sostanza economica e realizzi essenzialmente vantaggi indebiti.

Il risultato finale potrebbe far rilevare l'operazione come potenzialmente elusiva. Per ritenerla opponibile al Fisco occorrerà allora verificare se sussistano valide ragioni extrafiscali ⁽²³⁾ non marginali che ne definiscano la peculiarità così da annullare tale problematica.

La presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali escluderebbe in definitiva la possibile contestazione dell'abuso del diritto.

Ora lo scenario appare più chiaro; l'operazione non risulterebbe elusiva anche se facesse conseguire un risparmio fiscale ⁽²⁴⁾. La considerazione vale non solo per la scissione asimmetrica ma anche per quelle ⁽²⁵⁾ operazioni straordinarie che, mediante una delle opzioni di tassazione offerte in via alternativa dal legislatore ⁽²⁶⁾, possano consentire il raggiungimento di tale vantaggio che risulterà opponibile al Fisco in virtù del conseguimento di un obiettivo extrafiscale ⁽²⁷⁾ ⁽²⁸⁾.

4. Valide ragioni extrafiscali - Individuazione

Si è detto più volte che, per escludere la natura elusiva di una determinata fattispecie, occorre individuare le valide ragioni extrafiscali la cui "effettiva ⁽²⁹⁾" sussistenza potrebbe



consentire di “non considerare abusive, in ogni caso, le operazioni che (dalle stesse) risultino giustificate” (così comma 4 –art. 10-*bis*)⁽³⁰⁾.

Il legislatore ha dettato a tal fine solo le linee guida, mediante la previsione che le ragioni in argomento non debbano essere marginali, siano di ordine organizzativo o gestionale, e rispondano a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa.

È stato lasciato all’interprete il compito di calare tali concetti nelle singole fattispecie concrete.

L’analisi delle valide ragioni peraltro ha una valenza notevole sul piano pratico anche perché la prova di tali elementi di neutralizzazione grava sul contribuente (art. 10-*bis* comma 9 – 2 capoverso).⁽³¹⁾

4.1 Individuazione - Caratteri generali

In relazione a quanto sopra occorre stabilire come individuarle⁽³²⁾ e quali siano le relative caratteristiche distintive.

Le ragioni extrafiscali⁽³³⁾ devono innanzitutto essere diverse da quelle fiscali, e per costituire un elemento di neutralizzazione⁽³⁴⁾ dall’applicazione della norma anti-abusiva, avere alcuni connotati specifici. In particolare:

A) essere di norma “oggettive” e se di carattere personale almeno supportate da prove documentali e/o dichiarazioni di terzi^{(35) (36)}.

B) essere effettive, nel senso di essere vere ragioni. La simulazione delle valide ragioni esporrebbe comunque al rischio di contestazione dell’abuso del diritto.

C) essere “non marginali”, senza il raggiungimento delle quali, cioè, l’intera operazione non sarebbe stata eseguita⁽³⁷⁾.

D) “rispondere a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa”. Dunque non solo quelle ragioni che producono una redditività immediata, ma anche quelle che, pur non producendola da subito, rispondendo appunto a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa” (art. 10-*bis* comma 3)⁽³⁸⁾ consentiranno di far continuare l’attività imprenditoriale meglio di come stava procedendo prima⁽³⁹⁾.

Va ricordato come il medesimo concetto sia stato già sostenuto anche dalla più recente giurisprudenza della Cassazione⁽⁴⁰⁾, che ha sottolineato la legittima esigenza di riordino societario e produttivo come fondamento della non elusività.

4.2 Specifica individuazione. Elenco

Partendo da queste premesse si possono elencare alcune valide ragioni extrafiscali che potrebbero giustificare sul piano oggettivo⁽⁴¹⁾ particolari operazioni di scissione⁽⁴²⁾, in passato più esposte al rischio elusione⁽⁴³⁾ nonché di trasformazione e fusione⁽⁴⁴⁾ caratterizzate da profili simili.^{(45) (46)}



Nello specifico:

A. - Ottimizzazione della gestione. – Gestione separata dei rami di azienda. La prima “valida ragione” potrebbe essere rinvenuta nella migliore riorganizzazione aziendale, finalizzata alla gestione separata dei rami di cui si compone l’azienda mediante la loro distinta assegnazione ai singoli soci⁽⁴⁷⁾ senza un conguaglio in danaro.

B.- Dissidi tra i soci. La seconda⁽⁴⁸⁾ ricorrerebbe nella opportunità/ necessità di rimediare gli insanabili dissidi tra i soci.

C.- Responsabilità. L’operazione risulterebbe giustificabile anche in relazione alla diversa assunzione di profili di responsabilità tra i soci.

D.- Nuove acquisizioni. Evitare la confusione patrimoniale in vista di nuove acquisizioni relative solo a uno dei rami esercitati.

E.- Nuove esposizioni debitorie. Evitare la concorrenza dei creditori propri di un ramo di azienda rispetto a quelli che intratterranno rapporti commerciali con la stessa società in relazione ad una diversa attività condotta mediante l’esercizio di un altro distinto ramo d’azienda.

F.- Controllo societario. Necessità di assicurare il controllo di una società al fine della ottimizzazione della gestione.

G.- Ricambio generazionale. Necessità di assicurare il ricambio generazionale. In particolare nella scissione parziale proporzionale⁽⁴⁹⁾ seguita dalla cessione (anche parziale) di quote della scissa⁽⁵⁰⁾ e/o della beneficiaria oppure dalla donazione delle quote a propri familiari^{(51) (52)}.

H.- Subentro nella titolarità delle partecipazioni. Necessità di assicurare il subentro nella titolarità delle partecipazioni e nella successiva gestione della società. Il caso riguarderebbe le operazioni di scissione/trasformazione seguite da cessione delle relative quote⁽⁵³⁾ che ne rappresenterebbe la valida ragione extrafiscale non marginale giustificatrice.

I.- Attività sociale. Ragioni connesse al migliore conseguimento dell’oggetto sociale⁽⁵⁴⁾.

4.3 Esplicitazione delle valide ragioni

È bene chiarire che il nuovo art. 10-*bis* non prevede che le valide ragioni debbano essere esplicitate. Anzi, in verità le pone nell’ambito dell’onere della prova, quindi in una fase successiva, tecnicamente collocabile in sede giudiziale, o al più in sede amministrativa in caso di contestazione dell’abuso del diritto⁽⁵⁵⁾. Appare tuttavia preferibile valutare la questione di volta in volta e se del caso risolverla positivamente, non solo per il rilievo che tale esplicitazione potrà avere in chiave di soccombenza e di spese del giudizio, ma anche per soddisfare esigenze di maggiore stabilità nella programmazione⁽⁵⁶⁾, sia giuridica che fiscale⁽⁵⁷⁾.

Nello specifico⁽⁵⁸⁾ sarà opportuno⁽⁵⁹⁾ evidenziare, e se possibile documentare, le valide ragioni non solo direttamente nel corpo degli atti⁽⁶⁰⁾ ma già nelle fasi iniziali delle singole operazioni al vaglio.



Riguardo alle ipotesi di trasformazione, nella relazione di stima che si dovrà allegare ex art 2500 ter cc. (art. 2343 c.c./2465 cc. nella trasformazione di società di persone) o nella relazione degli amministratori ex art. 2500-*sexies* c.c. (nella trasformazione di società di capitali) che sarà comunque opportuno allegare.

Con riferimento alla fusione e alla scissione, nella relazione dell'organo amministrativo ex artt 2501-*quinquies* cc e 2506 ter c.c., prevista anche per illustrare e giustificare l'operazione sotto il profilo giuridico ed economico ⁽⁶¹⁾ oppure nei progetti di fusione e/o di scissione, facendo emergere chiaramente e più oggettivamente possibile le "valide ragioni" nonché gli elementi non marginali giustificativi delle stesse.

Ad esempio esplicitando non solo l'esistenza dei singoli rami d'azienda ma anche e soprattutto la loro autonomia funzionale sul piano contabile/economico e finanziario, allegando documenti o situazioni patrimoniali dettagliate, oppure documentando il dissidio tra i soci, oppure ancora rappresentando l'esatta situazione familiare che giustifichi il ricambio generazionale e in caso di fattispecie consistenti in più atti collegati facendo emergere il collegamento negoziale ad esse connesso

5. Inopponibilità delle operazioni abusive al fisco

L'A.F. potrà contestare l'abuso del diritto se riterrà che le ragioni extrafiscali non siano validi elementi di neutralizzazione della fattispecie abusiva. Ciò comporta specie sul piano pratico la necessità di approfondire la problematica relativa agli effetti della dichiarazione di elusione e degli assetti successivi alla contestazione.

A tal proposito occorre muovere dal disposto dell'art. 10-*bis* comma 1 legge 212/2000 che qualifica le operazioni ritenute abusive come "inopponibili" alla Amministrazione Finanziaria.

Il concetto in apparenza è chiaro. Le operazioni che siano state definitivamente dichiarate elusive, non comportando tale accertamento contestazioni di natura civilistica, risulteranno su tale piano valide e efficaci. Viceversa non saranno opponibili alla A.F. su quello fiscale, implicando esclusivamente il disconoscimento dei relativi vantaggi e la conseguente richiesta delle maggiori imposte dovute.

La vicenda si complica se si voglia stabilire in termini generali quali siano gli effetti dell'accertamento sotto il profilo temporale, non solo con riferimento a fattispecie connotate sul piano fiscale da un assetto duraturo nel tempo ma anche per quelle a efficacia istantanea.

La problematica non può essere risolta generalizzando la soluzione.

Ad esempio in un caso specifico, relativo alle sole imposte dirette, di trasformazione di società a responsabilità limitata in società semplice agricola, l'Agenzia delle Entrate ⁽⁶²⁾ ha ritenuto che l'accertamento non si concluda solo con il recupero a tassazione "immediato" ma operi in modo "permanente", come se si ripristinasse per la futura applicazione di tali imposte la situazione preesistente ⁽⁶³⁾.



Tale conclusione però potrebbe non valere per altre fattispecie a rischio contestazione.

La questione andrà allora definita caso per caso, mediante un'analisi da compiersi in relazione alla tipologia delle imposta oggetto del recupero ⁽⁶⁴⁾, e della specifica operazione cui si riferisca la contestazione, specie in relazione agli effetti fiscali che produce ⁽⁶⁵⁾.

6. Conclusioni

L'analisi fin qui compiuta evidenzia che le operazioni straordinarie, in precedenza considerate più a rischio elusione, potranno in futuro risultare meno numerose di quelle effettivamente abusive.

Alla luce della nuova normativa, infatti, se sussistano valide ragioni extrafiscali non marginali, sarà possibile, più che in passato, "trasferire" in neutralità fiscale aziende o rami d'azienda optando per ulteriori e diverse soluzioni oltre a quella, indicata dall'art. 176 – 3 comma tuir ⁽⁶⁶⁾, del conferimento che le abbia ad oggetto seguito dalla successiva cessione delle quote della conferitaria, con gli stessi effetti della non elusività e della piena efficacia fiscale ⁽⁶⁷⁾ ⁽⁶⁸⁾.

Per tali motivazioni quanto sostenuto fin qui non consente di generalizzare le conclusioni e, almeno nelle prime applicazioni della novella, di adottare le soluzioni analizzate senza una adeguata specifica valutazione.

Francesco Raponi

-
- 1) Lo studio che segue è sussidiario allo Studio CNN. n. 151-2015/T Est. V. MASTROIACOVO
 - 2) Il Notaio potrà essere interessato nella fase iniziale di perfezionamento dell'operazione oppure potrà trovarsi a operare su atti e/o operazioni che siano state dichiarate abusive a seguito di atti di accertamento.
 - 3) Disciplinate dall'art. 10-bis della legge 212/2000 e in particolare dal terzo comma che dice testualmente "Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa"
 - 4) Trattata dal primo comma dell'art. 10-bis che recita "le operazioni abusive non sono opponibili alla amministrazione finanziaria".
 - 5) Questa particolare attività potrebbe investire anche l'operato del Notaio.
 - 6) Cass. n 1372 del 2011 prima della nuova normativa aveva già indicato che si doveva considerare non elusiva un'operazione giustificata da valide ragioni extrafiscali non marginali.
 - 7) Non sussistono ragioni dirimenti per escludere l'applicabilità della nuova disciplina antiabuso anche alle operazioni tra privati. Va sottolineato che accogliendo la ricostruzione che dà valenza generale al nuovo concetto di abuso del diritto (MASTROIACOVO cit. par 2) anche le conclusioni cui si perverrà nello studio potranno essere estese agli atti tra privati.
 - 8) Ma anche talune operazioni di cessione di quote a seguito di trasformazione o relative alla società beneficiaria dopo aver posto in essere una scissione specie se asimmetrica.
 - 9) In particolare nella scissione non proporzionale e /o asimmetrica. La scissione non proporzionale si realizza quando ai soci della scissa vengono assegnate azioni o quote della beneficiaria senza considerare le originarie percentuali di partecipazione al capitale della stessa scissa. La scissione asimmetrica invece si verifica quando le azioni o quote della beneficiaria sono attribuite ad alcuni soltanto dei soci della società che si scinde, mentre agli altri soci sono assegnate la totalità delle azioni o quote della scissa; oppure ancora mediante la costituzione di due o più newco le cui partecipazioni risulteranno ognuna di titolarità solo di alcuni dei soci della società che si scinde.



- 10) In particolare verso tipi sociali soggetti a minore pressione fiscale. Es. Trasformazione di srl agricola in società semplice - Trasformazione di Srl in società cooperativa sociale.
- 11) In particolare nella fusione per incorporazione a seguito di acquisizione con indebitamento art. 2501-*bis* c.c. - leverage buy out. Particolare tecnica di acquisizione di società che fa leva sulle capacità d'indebitamento (c.d. leverage) di queste ultime. L'operazione oggi risulta largamente sdoganata sul piano della abusività (Circ. AE n 6 del 30.3.2016). Le finalità extrafiscali che giustificano l'operazione sono riconosciute dal codice civile e spesso imposte da finanziatori terzi. Le principali obiezioni mosse in passato dal Fisco riguardavano la legittimità del risparmio fiscale rappresentato dalla deduzione degli interessi passivi relativi al finanziamento acceso per l'acquisizione della partecipazione nella società obiettivo che viene poi incorporata nella società veicolo e nello scorporo delle perdite dal reddito della target .CTP Milano con sentenze n 9999-1002 – 1024 del 10.12.2015 aveva già applicato il nuovo art. 10-*bis* sostenendo che il leverage supera il test dell'abuso del diritto laddove il cambio dei soci di riferimento risultante al termine delle operazioni fosse reale e sostanziale.
- 12) Per la loro scarsa incidenza sul piano fiscale. Infatti scontano le imposte di registro , ipotecaria e catastale solo in misura fissa (art. 4 lett. b) della tariffa dpr 131 del 1986), nonostante siano fuori campo iva (Il lavoro si riferisce solo alle trasformazioni, scissioni e fusione e non anche ai conferimenti e alle assegnazioni da liquidazione che invece potrebbero rientrare nel campo di applicazione dell'iva), e sono caratterizzate dalla neutralità sul piano delle imposte dirette (art. 170,172 , 173 e 176 tuir), che non significa esenzione ma rinvio della imposizione al momento del "realizzo" dei beni che fanno parte del patrimonio delle società interessate).
- 13) L'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73 faceva espresso riferimento a scissioni, fusioni e trasformazioni che al ricorrere di determinate condizioni potevano risultare elusive.
- 14) La nuova normativa equipara l'abuso del diritto e l'elusione fiscale.
- 15) Si ricorda che la nuova definizione di abuso/elusione è dettata in termini di residualità (arg. ex comma 12 art. 10-*bis* MASTROIACOVO cit. par. 3). E' opportuno sottolineare che anche con riferimento alle operazioni straordinarie la fattispecie elusiva/abusiva sarà desumibile per esclusione e quindi risulterà residuale rispetto al legittimo risparmio d'imposta e all'evasione. L'abuso in pratica inizia laddove finisce il legittimo risparmio d'imposta, sostenibile sulla scorta delle norme vigenti e finisce dove inizia l'evasione, ovvero la contrarietà a norme precettive.
- 16) S. SAMMARTINO "Sanzionabilità dell'elusione fiscale" in Rassegna Tributaria n 2 -2015 par.2 ha sostenuto nello stesso senso che l'individuazione di una operazione elusiva coincida con il risultato che scaturirà dalla somma di taluni elementi (uso distorto di strumenti giuridici, scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali, disegno abusivo, non conformità a una normale logica di mercato) seguita dalla sottrazione volta a delimitare il contenuto dei medesimi elementi (scopo di ottenere indebiti vantaggi rileva solo se sia la causa prevalente e da ultimo l'operazione non è abusiva se giustificata da valide ragioni fiscali non marginali).
- 17) La stessa A.F. è del medesimo avviso in quanto richiede al contribuente l'indicazione delle valide ragioni extrafiscali già nella formulazione dell'interpello antiabuso. Viene da sé che il contribuente arriverà a formulare la richiesta di tale interpello solo se analizzando in via preliminare la fattispecie possa ravvisare dei profili di probabile elusione. Si veda al riguardo V. MASTROIACOVO "Segnalazione Novità. Chiarimenti Circolare n 9 del 2016" in CNN Notizie del 5.4.2016" e Circ. AE n 9 del 2016 in particolare per l'interpello relativo all'abuso del diritto.
- 18) Le osservazioni sono state formulate dalla Prof.ssa V. MASTROIACOVO in uno scritto inedito intitolato "Ipotesi di schema logico utile per una verifica di abuso del diritto o elusione"
- 19) Così anche A.E. Circ. n 9 del 2016
- 20) Su tali temi F. Raponi "Commento art. 173 tuir - Il Codice delle Leggi Tributarie" Utet Torino 2014 pag. 1400
- 21) A meno che dopo ulteriori step di verifica non risulteranno giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali.
- 22) L'evasione fiscale a differenza dell'abuso del diritto e dell'elusione consiste nella violazione di precetti normativi. Non potrà più essere invocato l'abuso per contestare ipotesi di simulazione, di dissimulazione, di interposizione fittizia, di frode fiscale nonché in tutti i casi in cui la realtà economico giuridica posta in essere risulti diversa da quella che il contribuente ha inteso palesare. Evadere significa che con comportamenti illeciti si tende a non rendere conoscibile al Fisco l'esistenza del presupposto imponibile oppure finalizzati a occultare in tutto o in parte la base imponibile su cui andrebbe calcolata l'imposta dovuta in forza del presupposto imponibile noto. Eludere significa invece che mediante comportamenti leciti si perviene a un risparmio d'imposta lecito. Il comportamento viene bocciato solo se sia stato l'unica causa o almeno quella prevalente dell'operazione.
- 23) Cass 14.1.2015 n 405 nel sale and lease back la vera ragione (o meglio il concreto interesse economico) risiede nella sostituzione del finanziamento in essere con uno a condizioni più vantaggiose a prescindere dal risparmio d'imposta che si consegue con l'accelerata deduzione della prima maxi rata.



- 24)** Prima della legiferazione in materia di abuso del diritto si tendeva a bollare come elusiva un'operazione solo perché consentiva un risparmio fiscale; oggi tale aspetto non risulta più decisivo, rilevando solo se ne risulti la causa prevalente Cass. 405/2015
- 25)** Il fatto che si voglia godere del regime di trasparenza nella tassazione degli utili delle società di persone ex art. 5 tuir può costituire l'esercizio della libertà di scelta che potrebbe aver favorito l'adozione della trasformazione regressiva. Allo stesso risultato potrebbe condurre anche la diversa modalità di determinazione del costo fiscale della quota nelle società di capitali rispetto alle società di persone come desumibile dall'art. 68- 6 comma tuir.
- 26)** Come nel caso di fusione per incorporazione di società in liquidazione con beni immobili e non più operativa (che non abbia iniziato la distribuzione dell'attivo arg ex. Art 2501 – 2 comma c.c.) che avrebbe dovuto essere assoggettata al regime fiscale più oneroso proprio della liquidazione con assegnazione di beni ai soci.
- 27)** La stessa Agenzia delle Entrate ha espresso già tale principio nella circolare n 36 del 2015 in materia di agevolazioni del cd. Patent Box (detassazione in materia di Marchi e Brevetti). L'assenza di un vantaggio d'imposta ma al più di un beneficio di tipo procedurale comporta l'assenza di una finalità elusiva sul presupposto che la società avente causa svolga nella sostanza attività di ricerca e sviluppo. Le società risultanti dalla fusione o la beneficiaria nella scissione potranno godere dei vantaggi fiscali della società fusa o della scissa senza possibilità di contestazione di elusività.
- 28)** Anche la relazione di accompagnamento al decreto n 128 del 2015 che ha introdotto la novella ha posto in evidenza la fungibilità tra cessione delle partecipazioni e cessione dell'azienda. Così A. CARINCI e D. DEOTTO in "Il Fisco n 32.33 del 7.9.2015 Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella Much ado about nothing "p. 3111
- 29)** Un tema diverso è quello della simulazione delle valide ragioni extrafiscali che tuttavia dovrebbe ritenersi risolto dalla necessità di rispettare la loro natura oggettiva. L'A.E. dice che nell'interpello antiabuso devono essere declinate nel dettaglio.
- 30)** La ris. A.E. n 12 del 16 gennaio 2009 già diceva che per considerare un'operazione elusiva doveva evidenziare tra l'altro "l'assenza di valide ragioni economiche".
- 31)** Così S. SAMMARTINO "Sanzionabilità dell'elusione fiscale" in Rassegna Tributaria n 2 -2015 pag. 403
- 32)** La circ. n. 6 /2016 cit. ha posto in risalto come possono anche risultare dal codice civile oppure imposte da terzi.
- 33)** Le singole ragioni inoltre devono essere tali che le operazioni straordinarie per non essere considerate elusive, devono anche risultare "coerenti con il fondamento giuridico del loro insieme e l'utilizzo degli strumenti giuridici deve essere conforme a normali logiche di mercato".
- 34)** M. LEO parla di esimente assoluta "L'abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi" in Il Fisco n 10 del 2015 pag. 1-915
- 35)** Così MASTROIACOVO studio 151 cit. nota 36
- 36)** Imposte da terzi dice l'A.F. in relazione alla fusione con indebitamento v. Circ. AE n 6 del 30.3.2016.
- 37)** Il vantaggio fiscale che potrebbe derivarne non sarebbe indebito ma legittimato proprio dal conseguimento dell'obiettivo extrafiscale.
- 38)** Così S. SAMMARTINO cit. par 2
- 39)** Cass n 439 del 2015 ha sottolineato la legittima esigenza di riordino societario e produttivo. Non dovranno emergere manipolazioni o alterazioni di schemi negoziali classici ingannevoli di una logica di mercato.
- 40)** Cass. n. 439 del 2015 cit.
- 41)** Si era già espresso per la rilevanza oggettiva delle ragioni G. FRANSONI in "Spunti in tema di abuso del diritto e intenzionalità dell'azione" in Rassegna Tributaria n 3 – 2014 pag. 403
- 42)** Le conclusioni cui si giungerà potranno essere utilizzate anche con riferimento alle altre operazioni di trasformazione, fusione e scissione che a seconda dei casi potranno risultare caratterizzate da profili simili (V. Cass 28.05.2001 n 7219).
- 43)** La scissione non proporzionale e/o asimmetrica ha attirato l'attenzione del Fisco perché considerata un veicolo per trasferire con una tassazione più mite un ramo di azienda oppure un bene aziendale. Il carico fiscale specie per le imposte dirette risulta notevolmente diverso. Alla neutralità del trasferimento del ramo di azienda a seguito della scissione ex art. 173 tuir si contrappone la plusvalenza relativa alla cessione onerosa di azienda oppure quella inerente la cessione del bene immobile facente parte dell'azienda ceduta. Muovendo da tali premesse è stata ritenuta elusiva (ris 256 del 2009) la scissione diretta ad aggirare gli obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tesa a perseguire un risparmio d'imposta disapprovato dal sistema e priva di valide ragioni economiche. Nello stesso senso è stata ritenuta celare una assegnazione di beni ai soci la scissione (non proporzionale) mediante la quale si creino delle società beneficiarie considerate "contenitori dei beni trasferiti". (Ris n 5 del 2006).



- 44)** Secondo il Fisco (v. nota 11) il rispetto delle disposizioni civilistiche che in relazione a talune operazioni di acquisizione con indebitamento rende di fatto non applicabile l'abuso del diritto.
- 45)** (V. Cass 28.05.2001 n 7219).
- 46)** Per queste e altre nuove ipotesi fusione e di scissione si vedano le massime del Comitato Interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie pub 9/08- 9/09-9/10-9/15
- 47)** La nuova norma sembrerebbe ritagliata proprio per giustificare la scissione quando fa espresso riferimento a ragioni di "ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa "(art. 10-*bis* comma 3) A tal proposito è opportuno ricordare che la stessa Agenzia delle Entrate aveva ritenuto non elusiva la scissione nella quale fosse valorizzata la sua funzione tipica di strumento di riorganizzazione aziendale. Il Fisco (Ris 56 del 2007) non ha ritenuto elusiva la scissione asimmetrica relativa alla separazione di due attività produttive (e non dei beni) assegnandole a due ulteriori società. L'elemento che veniva ritenuto determinante per la conservazione dei benefici connessi alla neutralità era costituito dalla conservazione della attività di impresa e della medesima compagine sociale comportando anche l'assegnazione di metà immobile a ognuna delle due società interessate. Nel caso trattato l'attività di carrozzeria con una parte dell'immobile restava in pancia alla scissa (che rimaneva di titolarità di un socio), mentre l'attività di verniciatura con la restante parte dell'immobile veniva assegnata alla beneficiaria (che diveniva esclusivamente dell'altro socio). In tal senso anche (parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n 29 del 2006).
- 48)** LEO cit. par. 4. Sarebbe opportuno che l'esistenza del dissidio sia documentata.
- 49)** Anche con riferimento alla trasformazione non potrà dirsi sicuramente abusiva la trasformazione societaria finalizzata a conseguire una minore imposizione cui faccia seguito la cessione delle partecipazioni.
- 50)** E non solo purché venga ceduta una quota che non assicuri il controllo della società. (Ris 281 del 2007). Il caso riguarda la scissione tra attività produttiva e attività immobiliare cui faccia seguito la cessione a terzi di parte delle quote della società scissa produttiva e non della beneficiaria immobiliare. La circostanza che la cessione della partecipazione non integrava ipotesi di cessione di una partecipazione di controllo, non qualificava il disegno della scissione seguita dalla cessione di quote come strumentale a soddisfare finalità di altri atti fiscalmente più onerosi. Dunque l'operazione non veniva ritenuta elusiva in quanto da un lato volta a favorire il ricambio generazionale e dall'altro volta a snellire la struttura patrimoniale della scissa.
- 51)** La stessa amministrazione con la Ris 57 del 2007 ha sostenuto la non elusività dell'operazione in quanto volta a favorire il ricambio generazionale nell'ottica di una continuità nella gestione dell'azienda di famiglia. Dunque non attirano le attenzioni del fisco né la donazione, anche parziale, di quote da parte del socio di maggioranza del diritto di usufrutto delle quote di partecipazione al capitale sociale della scissa e neanche la donazione, anche parziale, di quote ai figli, in parti uguali, delle quote della beneficiaria.
- 52)** Attenzione però la donazione di quote a favore di terzi non parenti anziché a favore di familiari, potrebbe essere considerata un'operazione elusiva se posta in essere poco dopo aver concluso un'operazione di scissione e senza valide ragioni extrafiscali non marginali.
- 53)** Il collegamento tra la scissione da una parte e la successiva cessione delle quote della scissa o della beneficiaria, veniva vista come una operazione elusiva in quanto volta a far conseguire un regime di tassazione più mite (Ris 56 del 2007) specie in presenza di beni immobili nel patrimonio sociale.
- 54)** Ad esempio la fusione per incorporazione, anziché ricorrere alla liquidazione e susseguente assegnazione dei beni sociali la valida ragione potrebbe consistere nel recupero delle attività della società incorporata in un'ottica di aggregazione con gli assets della incorporante. Il risparmio fiscale ne rappresenterebbe solo un riflesso.
- 55)** La circ. n 9 del 2016 prevede che le ragioni extrafiscali siano indicate anche nello specifico interpello antiabuso.
- 56)** Si pensi per esempio nella trasformazione in società di capitali agli effetti dell'art. 2269 cc. sulla responsabilità del nuovo socio per le obbligazioni sociali anteriori all'acquisto oppure nell'ipotesi inversa per consentire una gestione più condivisa propria della società di persone.
- 57)** Va comunque opportunamente sottolineato che esplicitare le valide ragioni extrafiscali non significa che verranno certamente considerate tali anche dal Fisco; se si volessero avere maggiori certezze bisognerebbe proporre l'interpello specifico antiabuso.
- 58)** Specie se non si intenda procedere con l'istanza di interpello antiabuso o senza attenderne il responso.
- 59)** E si ripete non obbligatorio.
- 60)** Anche l'attività notarile può esplicarsi nella individuazione e nella esplicitazione di valide ragioni extrafiscali in particolare nella descrizione in modo oggettivo di antefatti e ragioni ecc. che effettivamente sostengono l'operazione e rispetto alle quali il notaio può avere un ruolo maieutico.



- 61)** Gli artt. 2501 quinquies ult comma e 2506 - 4 comma c.c. consentono al ricorrere di determinate condizioni di rinunciare alla relazione.
- 62)** Ris 84 del 27.11.2013. Il Fisco ritiene che benché la società sia divenuta una società semplice agricola debba continuare a tassare i propri redditi anziché su base catastale come reddito d'impresa conseguito da una srl.
- 63)** Si sono espressi in senso decisamente critico contro tale posizione: L. MIELE Il Sole 24 ore del 26.02.2014 "Abuso del diritto effetti Incerti" – D. DEOTTO Il Sole 24 ore del 16.09.2015 "L'abuso del diritto e l'inopponibilità superflua" ove l'autore definisce la conclusione del fisco abnorme.
- 64)** L'A.F. (Ris 84 cit.) ha precisato che l'inopponibilità è un'inefficacia relativa anche sul piano fiscale "giacché l'atto, il fatto o il negozio conserva piena rilevanza effettuale sotto tutti gli altri profili tributari diversi da quelli che attengono al fenomeno elusivo".
- 65)** L'A.F. (Ris 84 cit.) ha sottolineato che sarà possibile "disapplicare la disciplina che è propria della fattispecie medesima per applicare a quest'ultima quella dettata dalla disposizione elusa". E' consentito dunque all'A.F. di disconoscere i soli vantaggi tributari conseguiti avendo l'effetto di renderli inefficaci nel senso limitato, e per quanto qui interessa, per tutto il tempo in cui essi si producono.
- 66)** La novella non ha abrogato l'art. 176 – 3 comma del tuir che qualifica come non abusiva (in materia di imposte dirette) solo l'operazione di conferimento di azienda seguita da cessione delle partecipazioni. Il nuovo art. 10-*bis* consente di formulare una diversa lettura dell'intero quadro normativo e ritenere non elusive anche quelle operazioni straordinarie mediante le quali sia possibile raggiungere un risultato sostanzialmente analogo a quello previsto dall'art. 176 – 3 comma tuir.
- 67)** Per un inquadramento anche civilistico delle casistiche si veda G. GUARNERIO "Conferimento d'azienda con successiva cessione di quote. Un'operazione impossibile" Il Fisco 29/2015 pag. 2835.
- 68)** Su tali temi si veda "Business combinations assimilate alla cessione d'azienda in una riforma attuata solo in parte" R. BELOTTI e S. QUARANTINI IL Fisco n 37/2015 pag. 3519 ove efficacemente si parla di armonizzare i regimi di tassazione dei trasferimenti d'azienda.

(Riproduzione riservata)