



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN *ECONOMIA E DIRITTO*

TESI DI LAUREA

**"LA PIANIFICAZIONE FISCALE E L'INTERPELLO ANTI-ABUSO
NELLE OPERAZIONI SOCIETARIE STRAORDINARIE"**

RELATORE:

CH.MO PROF. BEGHIN MAURO

LAUREANDO: ALDERISIO IVAN

MATRICOLA N. 1162744

ANNO ACCADEMICO 2018 – 2019

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

The candidate declares that the present work is original and has not already been submitted, totally or in part, for the purposes of attaining an academic degree in other Italian or foreign universities. The candidate also declares that all the materials used during the preparation of the thesis have been explicitly indicated in the text and in the section "Bibliographical references" and that any textual citations can be identified through an explicit reference to the original publication.

Firma dello studente



INDICE

PREMESSA	4
1. IL LEGAME TRA LIBERA INIZIATIVA ECONOMICA PRIVATA, PIANIFICAZIONE FISCALE E CERTEZZA DEL DIRITTO.....	5
1.1 LA PIANIFICAZIONE FISCALE “AGGRESSIVA”	8
2. L’ABUSO DEL DIRITTO	10
2.1 IL PRINCIPIO “ANTI-ABUSO”	10
2.1.1 LA DERIVAZIONE COMUNITARIA	12
2.1.2 IL “RECEPIMENTO” NELL’ORDINAMENTO ITALIANO	15
2.2 VERSO UNA CLAUSOLA GENERALE ANTI-ABUSO? EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA DALL’ART. 37-BIS D. P. R. 600/1973 ALL’ODIERNO ART. 10-BIS L. 212/2000	20
2.3 LA CLAUSOLA GENERALE ANTI-ABUSO: L’ARTICOLO 10-BIS L. 212/2000 ...	25
2.3.1 L’ESIMENTE DELLE “VALIDE RAGIONI EXTRA-FISCALI”	32
2.3.2. L’INOPPONIBILITA’ AL FISCO E IL DISCONOSCIMENTO DEI VANTAGGI FISCALI	35
2.4 ABUSO DEL DIRITTO, EVASIONE FISCALE E LECITO VANTAGGIO FISCALE	37
3. L’ INTERPELLO ANTI-ABUSO E LE FATTISPECIE ABUSIVE NELLE OPERAZIONI SOCIETARIE STRAORDINARIE	42
3.1 LA DISCIPLINA GENERALE DELL’INTERPELLO.....	44
3.1.1 L’INTERPELLO ANTI-ABUSO	53
3.2 I PROFILI FISCALI DELLA TRASFORMAZIONE. CENNI	56
3.2.1 LA TRASFORMAZIONE E L’ABUSO DEL DIRITTO: IL CASO DELLA TRASFORMAZIONE DA S.P.A. IN S.R.L. AGRICOLA	59
3.3 I PROFILI FISCALI DELLA FUSIONE. CENNI.....	61
3.3.1 LA FUSIONE E L’ABUSO DEL DIRITTO: IL RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI E DEGLI INTERESSI PASSIVI.....	66
3.4 I PROFILI FISCALI DELLA SCISSIONE. CENNI	68
3.5 LA SCISSIONE E L’ABUSO DEL DIRITTO	71
3.5.1 <i>SPIN-OFF</i> IMMOBILIARE E SUCCESSIVA CESSIONE DELLE PARTECIPAZIONI	81
3.5.2 SCISSIONE NON PROPORZIONALE E CESSIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI.....	83
4. CONCLUSIONI	89
5. RIFERIMENTI.....	91

PREMESSA

Pianificazione fiscale e abuso del diritto rappresentano due territori sì distinti, bensì confinanti. Il contribuente, nel momento di porre in essere determinate operazioni economiche, percorre una strada che può condurre verso la lecita pianificazione fiscale, movendosi nell'ambito di regimi fiscali alternativi che consentono leciti risparmi d'imposta, ovvero verso comportamenti abusivi. Comportamenti la cui meta è sì un beneficio fiscale, tuttavia un beneficio disapprovato, non congegnato dal sistema tributario. Per il contribuente può essere, dunque, determinante comprendere *a priori* quando il suo incedere, le sue azioni incappano in una fattispecie abusiva, attraverso innanzitutto la lettura della disposizione che regola la disciplina dell'abuso del diritto. Pertanto si partirà dal tentativo di giungere ad una sufficiente comprensione degli aspetti maggiormente rilevanti della clausola generale anti-abuso.

Successivamente alla lettura del dato letterale della disposizione, inoltre, può rivelarsi utile per il contribuente conoscere l'orientamento dell'Amministrazione verso una determinata fattispecie: e ciò può avvenire tramite lo strumento dell'interpello, nello specifico l'interpello anti-abuso.

Di tale orientamento del Fisco, infine, risultano interessanti le posizioni nei confronti di alcune operazioni societarie che, in virtù della loro "non ordinarietà", sono state spesso sotto la lente d'ingrandimento dell'Amministrazione stessa: una su tutte, l'operazione straordinaria di scissione.

1. IL LEGAME TRA LIBERA INIZIATIVA ECONOMICA PRIVATA, PIANIFICAZIONE FISCALE E CERTEZZA DEL DIRITTO

“Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”. Sorprenda oppure no, ma è così che si esprime il quarto comma dell’articolo 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente (L. 212/2000), la medesima disposizione che regola l’abuso del diritto e che si avrà modo più avanti di spacchettare e analizzare da ogni angolatura. Persino nella clausola generale anti-abuso dell’ordinamento tributario nazionale si sottolinea l’importanza di ciò che a tutti gli effetti è pianificazione fiscale; il che può certamente apparire banale, ma verrà meglio compreso successivamente come spesso persino la Giurisprudenza sia letteralmente sprofondata nel pacchiano errore di confondere e ricondurre ogni genere di vantaggio fiscale a fattispecie elusive, anche quando il risparmio poteva essere considerato sistematico, metabolizzato *ex lege* (tributaria). Ma per il momento si sta discutendo della pianificazione fiscale, perciò la domanda deve essere: è lecito realizzare pianificazioni fiscali tese alla riduzione, o in casi estremi all’azzeramento del carico tributario? Ad esempio, il contribuente può ricorrere, in ottica di pianificazione fiscale, ad una o più società al fine di versare meno imposte rispetto alla situazione tale per cui egli eserciti in prima linea l’attività economica? Quale è il limite, qualora esista, oltre cui la pianificazione da lecita diviene “aggressiva” e quindi contrastata dal sistema attraverso, in primis, l’arma di cui all’articolo 10-bis?

Alle prime due domande non può che darsi risposta assolutamente affermativa, sia perché è ancora fresca la lettura delle prime battute del presente capitolo in cui si rimanda alla libertà di scelta del contribuente sia perché, riflettendoci qualche istante in più, altrimenti sarebbe in qualche modo negato uno dei principi costituzionali più “sfruttati”, vale a dire il principio di libera iniziativa economica privata, contenuto nell’articolo 41. *“La pianificazione è il braccio operativo della libertà economica e una libertà economica senza spazi pianificatori costituirebbe nulla più che un espediente linguistico dietro al quale nascondere una vera e propria presa in giro”*¹. L’imposizione tributaria necessariamente deve guardare all’economia poiché è da quest’ultima che si genera quella ricchezza, successivamente oggetto del tributo. A sua volta non può esistere economia senza pianificazione, senza determinate scelte economico-imprenditoriali le quali si muovono in uno spazio contraddistinto da ciò che è permesso ovvero disapprovato dal sistema tributario².

¹ BEGHIN, M., 2013. *L’elusione tributaria e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pag. 511.

² BEGHIN, M., 2012. *L’abuso e l’elusione fiscale, tra regole “scritte”, giustizia tributaria e certezza del diritto*. Corriere Tributario, 17, pagg.1303 ss..

I soggetti economici, nel momento in cui pongono in essere le attività d'impresa, non possono non tenere conto anche dei risvolti fiscali delle loro azioni; per questo motivo alcune, ma non tutte, delle decisioni di tali soggetti possono senza ombra di dubbio essere orientate alla minimizzazione del carico tributario, in quanto la pianificazione non può non riguardare anche i profili fiscali. Altrimenti, pur di non incappare in accusa di elusione tributaria, il contribuente sarebbe di volta in volta costretto a scegliere l'operazione caratterizzata da un carico tributario maggiore. Estremizzando, una storpiatura dell'articolo 53 della Costituzione: non più una imposizione secondo il principio della capacità contributiva, bensì secondo il principio della "maggiore" capacità contributiva³.

Dunque, attraverso la pianificazione fiscale il contribuente pone in essere talune operazioni cercando di ridurre il più possibile il carico tributario; per esempio dovendo eseguire un'operazione di riorganizzazione societaria, le parti potrebbero interrogarsi sull'opportunità di conferire un'azienda piuttosto che venderla o permutarla⁴. Oppure, in luogo del conferimento d'azienda si potrebbe optare per una scissione. Ancora, si potrebbe prendere ad esempio la cosiddetta pianificazione fiscale "familiare"⁵, cioè la possibilità ai sensi dell'articolo 58 del TUIR di trasferire gratuitamente l'azienda in ottica di un passaggio generazionale o nella prospettiva della composizione di particolari interessi civilistici legati ad esempio a vincoli di parentela o affinità.

Nel momento in cui il sistema tributario presenta e offre regimi fiscali alternativi come l'opzione relativa alla tassazione per trasparenza o all'adesione al regime del consolidato fiscale, il contribuente può liberamente e senza "pericoli" decidere per questa o quella operazione nella prospettiva di versare meno tributi, meno imposte.

Tuttavia, è necessario che il contribuente conosca in anticipo il carico impositivo che graverà su questa o quella operazione dallo stesso posta in essere: in tale direzione, un primo, sebbene non unico, passo può essere una regola ben scritta *ex lege*, in quanto "*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*"⁶. Viceversa vi sarebbe un "*prelievo arbitrario*"⁷, basato esclusivamente sulla sensibilità dei vari attori partecipanti al rapporto tra Fisco e contribuente. Si sta facendo riferimento, dunque, alla "certezza" del diritto, tributario in questo caso: certezza del diritto, tuttavia, non meramente ascrivibile alla presenza di un determinato dato letterale *ex lege*, possibilmente chiaro e

³ BEGHIN, M., 2013. *L'elusione tributaria e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pag. 511.

⁴ BEGHIN, M., 2013. *L'elusione fiscale e il principio dell'abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pag. 3.

⁵ BEGHIN, M., 2013. *L'elusione fiscale e il principio dell'abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pag. 90.

⁶ Il cosiddetto "principio della riserva di legge"; l'articolo 23 della Costituzione.

⁷ BEGHIN, M., 2012. *L'abuso e l'elusione fiscale, tra regole "scritte", giustizia tributaria e certezza del diritto*. Corriere Tributario, 17, pag. 1301.

dettagliato, bensì alla possibilità del contribuente di prevedere in anticipo il carico fiscale relativo alle varie operazioni economiche.

Per quanto riguarda il secondo aspetto, ovverosia la (eventuale) presenza di limiti alla pianificazione fiscale, in questo momento può essere sufficiente affermare che, stando alle fonti normative, legislative, il limite è (stato) contenuto nell'articolo 37-bis D. P. R. 600/1973, quale clausola semi-generale anti-abuso, prima e nell'articolo 10-bis dello Statuto, poi. La prima delle due disposizioni appena citate cerca di garantire quella "certezza", intesa come prevedibilità, di cui a qualche riga fa: il numero chiuso di operazioni, come si approfondirà in seguito, a cui si rivolge tale norma permette di individuare con precisione alcune tipologie di operazioni che rappresentano dei chiari limiti alla pianificazione fiscale. E' evidente, tuttavia, che la clausola semi-generale, circoscrivendo il proprio ambito applicativo, comporta dei problemi quanto alla "giustizia", all'uguaglianza: alcune operazioni, pur caratterizzate dai medesimi requisiti elusivi di quelle puntualmente individuate nella disposizione, vengono "salvate", poiché non presenti nell'elenco tratteggiato. Probabilmente il Legislatore ha voluto privilegiare l'esigenza di certezza piuttosto che quella di giustizia. Diversamente, facendo riferimento alla clausola generale anti-abuso, l'obiettivo è stato quello di "aumentare" il livello di giustizia della disposizione, essendo essa rivolta a "tutte le imposte", a "tutte le operazioni", connotate da una certa "artificiosità", perdendo probabilmente, tuttavia, qualcosa quanto alla certezza; sarà determinante, pertanto, la sensibilità degli operatori tributari ad interpretare una disposizione di così vasta portata applicativa.

Ulteriori limiti alla pianificazione fiscale possono ritrovarsi all'interno di diverse disposizioni antielusive specifiche⁸, invero sparse un po' a macchia di leopardo senza alcuna programmaticità, che regolano situazioni molto circoscritte, pertanto non minimamente paragonabili alla portata delle due clausole, semi-generale e generale, anti-abuso citate qualche riga fa.

Ciò, tuttavia, al contribuente può spesso non bastare in quanto questi può incappare in quella che può essere definita "pianificazione fiscale aggressiva", ovverosia contrastante con il cosiddetto "spirito del sistema", con i principi ispiratori dell'ordinamento tributario, con la *ratio* delle diverse disposizioni tributarie. Potrebbe essere il caso di operazioni poste in essere in aggiramento delle norme relative al riporto delle perdite fiscali pregresse, della neutralità delle operazioni straordinarie, dei meccanismi di detrazione IVA e così via.

⁸ Ne è un esempio l'articolo 88, comma 5 D. Lgs. 917/1986 (TUIR): "[...] in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva [...]". Tale estratto fa emergere il carattere sostanziale della disposizione, in quanto "obbliga" il contribuente ad indicare in dichiarazione il suddetto valore normale, altrimenti ricadrebbe in una fattispecie sanzionabile da parte del Fisco. La *ratio* è evitare la duplicazione di costi deducibili in assenza di effettive esigenze economico-operative.

E' qui, dunque, che si innesta la attuale clausola generale anti-abuso contenuta nell'articolo 10-bis dello Statuto. Nel momento in cui la lecita pianificazione fiscale, il lecito risparmio d'imposta dettato dalla possibilità (concessa dal Legislatore) di aderire a questo o quel regime fiscale alternativo sconfinava in un campo non più tutelato dal Legislatore tributario, in una sorta di lato oscuro: la disapprovazione da parte del sistema tributario.

1.1 LA PIANIFICAZIONE FISCALE “AGGRESSIVA”

Per pianificazione fiscale aggressiva o *aggressive tax planning* (ATP) si intende la riduzione del debito d'imposta dei contribuenti attraverso operazioni che, pur formalmente lecite, contrastano la ratio di questa o quella disposizione fiscale⁹, poiché ad esempio sfruttano i disallineamenti o le lacune tra i vari sistemi fiscali nazionali, come doppie (non) imposizioni o doppie deduzioni. I “canali” attraverso cui si può verificare una pianificazione fiscale aggressiva, secondo la Commissione Europea, sono sostanzialmente tre: trasferimento del debito tributario attraverso il passaggio degli “utili” da una giurisdizione ad alta imposizione fiscale ad una a bassa imposizione, collocazione strategica dei diritti di proprietà intellettuale e dei beni immateriali presso paesi caratterizzati da bassa imposizione fiscale e abuso dei prezzi di trasferimento nel momento in cui le basi imponibili dei soggetti passivi stanziati in paesi a bassa imposizione fiscale vengono gonfiati artificialmente.

Gli indicatori¹⁰, invece, della presenza di fattispecie di pianificazione fiscale aggressiva sono da riscontrare principalmente nell'assenza di norme anti-abuso; esempi di norme anti-abuso possono riguardare norme relative ai limiti sugli interessi e norme sulla sottocapitalizzazione, nonché norme nei confronti delle società controllate estere (CFC- *controlled foreign companies*). Le prime e le seconde sono sostanzialmente volte ad evitare accordi artificiali sul carico tributario allo scopo di ridurre l'entità, mentre le terze hanno l'obiettivo di scoraggiare il trasferimento degli utili verso un paese a bassa fiscalità oppure del tutto assente. Dopodiché si può parlare dei cosiddetti indicatori “passivi” che certamente non incoraggiano la pianificazione fiscale aggressiva, ma contemporaneamente possono permetterne il funzionamento. Ne è un esempio la ritenuta alla fonte; la sua assenza ha sicuramente l'obiettivo, in molti casi, di evitare la doppia imposizione, tuttavia al tempo stesso può permettere il trasferimento di utili in esenzione d'imposta verso giurisdizioni caratterizzate da un più elevato *favor* fiscale, il che, invece, non accadrebbe in caso di ritenuta alla fonte la cui presenza scoraggia o addirittura azzerava la pianificazione fiscale aggressiva.

⁹ COMMISSIONE EUROPEA, 2017. *Scheda tematica per il semestre europeo. Contenere la pianificazione fiscale aggressiva*. Pag. 1. (Versione italiana)

¹⁰ Non rappresentano un nesso causale con la pianificazione fiscale aggressiva, ma possono costituire una serie di prove attestanti l'esistenza di tale tipo di pianificazione.

Infine, tra gli indicatori sono presenti anche quelli cosiddetti “attivi”, ovvero fattispecie tali per cui gli stessi regimi fiscali possono strutturalmente agevolare o incoraggiare la pianificazione fiscale aggressiva; in questi contesti, occorre una valutazione caso per caso delle varie norme fiscali in oggetto. Ancora, da un punto di vista economico, i paesi che solitamente sono utilizzati nelle strutture di pianificazione fiscale aggressiva sono altresì contraddistinti da (eccezionalmente) elevati flussi finanziari. Le misure, secondo la Commissione, poste a baluardo contro la pianificazione fiscale aggressiva, da un punto di vista comunitario, sono da ricercare principalmente nelle due direttive ATAD¹¹ (Anti Tax Avoidance Directive) e ATAD 2¹², un insieme di misure volte a contrastare le politiche di pianificazione fiscale aggressiva e ad evitare il trasferimento di base imponibile da paesi caratterizzati da alta fiscalità verso altri con pressione fiscale bassa o addirittura nulla da parte delle imprese multinazionali.

Questo breve spaccato a livello comunitario mostra ancora una volta, nel caso ve ne fosse ulteriore necessità, quanto il problema dell’elusione tributaria sia sentito e sia pressoché uniforme a livello internazionale e quest’ultimo passaggio risulterà maggiormente chiaro a breve, quando si discuterà della genesi del principio del divieto di abuso del diritto proprio a partire da questioni, fattispecie che si riferiscono all’aggiramento di disposizioni non nazionali, bensì comunitarie.

¹¹ Direttiva 2016/1164/UE.

¹² Direttiva 2017/952/UE.

2. L'ABUSO DEL DIRITTO

2.1 IL PRINCIPIO "ANTI-ABUSO"

Prima di venire a comprendere come il principio del divieto di abuso del diritto sia entrato a gamba tesa nell'ordinamento tributario nostrano dapprima come clausola semi-generale rivolta esclusivamente ad alcuni tributi e ad un novero relativamente ristretto di fattispecie economiche, risulta fondamentale comprendere cosa si intenda *tout court* per abuso del diritto, dal momento che tale concetto trova origine innanzitutto in ambito civilistico.

Riferendoci a quello che sembra quasi un ossimoro, è pacifico che per abuso si intenda ogni forma anormale di esercizio di un diritto¹³, ovvero "*un esercizio anomalo di un diritto*"¹⁴ da parte del legittimo titolare del medesimo diritto; l'abuso¹⁵ può essere, dunque, considerato una sorta di limite esterno ad un esercizio potenzialmente pieno ed assoluto di un diritto soggettivo. Si ha, ancora, abuso quando il titolare di un determinato diritto, attraverso i suoi comportamenti e le sue azioni dipendenti da un uso distorto di tale diritto, si pone in contrasto con il fine, la *ratio* economico-sociale per cui quello stesso diritto è stato precedentemente proiettato e protetto dall'ordinamento giuridico. E' altresì indubbio che, quasi paradossalmente, la genesi dell'abuso sia da rinvenire proprio nell'esistenza di un diritto nell'ordinamento, dato che l'esercizio dello stesso potrebbe tracciare il solco per un potenziale abuso. Non tutte le forme di espressione di un certo diritto, però, sono da considerarsi abusive solo per il fatto di essere manifestazione dello stesso diritto. L'abuso, infatti, risulta un'ipotesi tale per cui l'attribuzione di un certo diritto, operata *ex ante* in via generale ed astratta dal Legislatore, finisce per disattendere nel caso concreto le finalità retrostanti a tale diritto, realizzando un obiettivo ad esso contrario, pertanto non meritevole di tutela da parte dell'ordinamento. Vengono posti in essere atti o negozi perfettamente validi ed efficaci a tutti gli effetti da un punto di vista giuridico-formale, sebbene essi siano caratterizzati da una funzione atipica, distorta, corrotta rispetto a quella originariamente prevista nelle intenzioni del Legislatore. Si è sia dentro che fuori dal diritto in questione; con, tuttavia, l'intera attenzione focalizzata sulla parte che risulta essere fuori dal *seminato* del diritto, cioè quella famigerata funzione anomala accennata appena sopra. In estrema, pertanto molto probabilmente non esaustiva, sintesi il titolare di un qualsivoglia diritto, il quale preveda determinati trattamenti, abusa della libertà di adottare tali trattamenti in funzione di vantaggi

¹³ Enciclopedia Treccani.

¹⁴ LETTIERI, N., MARINI, G., MERONE, G., 2014. *L'abuso del diritto tra corti nazionali ed internazionali*. Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli. Pag. 15.

¹⁵ A differenza di quanto accaduto in altri ordinamenti europei, in Italia tale principio non è stato recepito in termini precettivi. Una ragione a suffragio di questa scelta può essere da ricercare nella difficoltà ad inquadrare il principio di abuso del diritto ovvero a tradurre in norma di legge fattispecie che non risultano preventivabili *ex ante* in modo preciso, con l'evidente rischio di escludere dal campo applicativo della potenziale norma alcune situazioni non immaginate a priori.

personali; attenzione però, si tratta di vantaggi che, tuttavia, il sistema esplicitamente o implicitamente disapprova.

Se, e ora veniamo alla questione di nostro maggiore interesse, accanto alla parola appena citata “vantaggi” aggiungessimo l’aggettivo “fiscali”, ecco che giungeremmo senza particolari voli pindarici al concetto, alla definizione di abuso del diritto in campo tributario.

Quest’ultimo concetto, dal momento che, come si vedrà in seguito, non viene esplicitato nel dettaglio in alcuna norma, neanche nella clausola generale anti-abuso relativa all’articolo 10-bis dello Statuto, dovrebbe cogliere tutti quei comportamenti formalmente leciti che hanno come finalità principale il conseguimento di un vantaggio fiscale non nelle corde delle intenzioni del Legislatore per quanto riguarda questa o quella disposizione tributaria. Probabilmente da questa definizione potrebbe risultare non molto chiara la linea di demarcazione tra l’abuso o elusione tributaria ed un’altra fattispecie patologica del rapporto Fisco-contribuente quale è l’evasione, quando il vantaggio fiscale viene conseguito in dispregio ad una determinata disposizione, ovvero tra vantaggio fiscale conseguito abusivamente e vantaggio fiscale, invece, messo a disposizione, metabolizzato dall’ordinamento. A tempo debito questi nodi verranno al pettine. Quello che, a parere dello scrivente, conviene comprendere preliminarmente in questo momento è che l’abuso del diritto viene a collocarsi in una zona grigia, una lembo di terra ancora non rivendicato, tra tutte quelle situazioni poste in essere lecitamente dal contribuente per organizzare le proprie attività economico-imprenditoriali, anche e perché no alla luce di (leciti) risparmi d’imposta derivanti dalla presenza di regimi fiscali opzionali, e tutte quelle fattispecie, invece, sanzionate dall’Amministrazione in quanto poste in essere con il principale obiettivo di conseguire un risultato indebito che non è frutto di una precisa volontà a monte¹⁶ del Legislatore, bensì di un aggiramento della *ratio* delle disposizioni tributarie. Pertanto l’abuso può essere configurato come una condotta contraria alla “buona fede oggettiva”, vale a dire un comportamento artificioso che si pone come fine ultimo l’ottenimento di un risparmio d’imposta¹⁷, come detto indebito.

¹⁶ Su questo concetto conviene spendere qualche parola. La precisa volontà del Legislatore, in sede di creazione della norma fiscale, di varare regimi fiscali opzionali (alternativi) che portino ad un carico tributario differente risponde anche a degli obiettivi di “certezza” nel rapporto tra l’Amministrazione e il contribuente. Quest’ultimo, perciò, risulta essere assolutamente in grado, in anticipo, di quantificare il peso dei tributi gravanti sull’operazione che ha posto in essere in luogo di un’altra alternativa e che portasse al medesimo risultato economico, ma non allo stesso (poiché più elevato) carico impositivo. Il che, ovviamente, non avviene nel momento in cui il Legislatore *ex ante* non preveda che da una determinata fattispecie possa conseguirsi un vantaggio fiscale; perciò nel momento in cui il contribuente consegue, invece, quel vantaggio, esso è da considerarsi indebito, in quanto non previsto, asistemato.

Cfr. BEGHIN, M., 2015. *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*. Il Fisco, 23, pag. 2207.

¹⁷ Cfr. STEVANATO, D., 2015. *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*. Corriere Tributario, 5, 2015, pag. 696 ss..

Tale vantaggio, dunque, poiché non meritevole di alcuna tutela dovrà essere, nei termini che verranno analizzati nel prosieguo, essere sterilizzato attraverso non l'annullamento¹⁸ dell'operazione abusiva posta in essere dal contribuente, bensì attraverso la "semplice" inopponibilità relativa della stessa agli occhi dell'Amministrazione: in altre parole, come se dinnanzi gli occhi del Fisco il contribuente avesse posto in essere l'operazione elusa (a carico impositivo maggiore) piuttosto che l'operazione, concretamente realizzata, elusiva (a carico impositivo minore). Anche in questo caso, tutto sarà esposto con maggiore chiarezza e dovizia di particolari più avanti nella trattazione. Quello che adesso è il caso di scoprire brevemente è come il principio anti-abuso, il principio del divieto dell'abuso del diritto di matrice tributaria si sia evoluto, a partire dall'ambito comunitario sino ad essere precipitato nell'ordinamento nazionale.

2.1.1 LA DERIVAZIONE COMUNITARIA

L'introduzione del principio di (divieto di) abuso del diritto, principalmente in ambito tributario, lo si deve ad una serie di pronunce della Corte di Giustizia europea tra il 2000 e il 2006. Tali lavori hanno così profondamente rinnovato il modo di pensare relativamente al concetto di abuso del diritto, nonché hanno fornito indicazioni utili a tratteggiarne i confini sia a livello contenutistico che procedimentale, che le massime delle suddette pronunce sono state successivamente precipitate e "recepite" dall'ordinamento giuridico nostrano, in modo, tuttavia, spesso dubbio ed assolutamente criticabile. E la motivazione è essenzialmente legata al fatto che il principio di (divieto di) abuso del diritto riguarda casi in cui si invoca la disciplina comunitaria allo scopo di sottrarsi al pagamento di un tributo nazionale ovvero casi in cui i soggetti passivi cercano di assicurarsi vantaggi fiscali attraverso il ricorso alla disciplina comunitaria. Il che, immediatamente, fa presagire una certa difficoltà a giustificare l'applicazione del principio a controversie meramente di carattere nazionale, interno.

Ma si proceda per gradi. Un primo tassello del puzzle può essere sicuramente considerata la sentenza cosiddetta *Emsland Stärke*¹⁹ del 14 dicembre 2000 sostanzialmente vertente sul più classico degli schemi ad "U"²⁰. Un'azienda tedesca, al solo scopo di beneficiare dei rimborsi

¹⁸ Si anticipa sin da ora che, in un momento storico (e quindi anteriore all'introduzione dell'articolo 10-bis dello Statuto) in cui si era alla ricerca di un principio a tutti gli effetti generale anti-abuso che potesse "risolvere" qualsiasi fattispecie elusiva, la Giurisprudenza italiana è stata inizialmente propensa a valutare, e di conseguenza trattare, le fattispecie elusive da un punto di vista fiscale secondo i canoni previsti civilisticamente agli articoli 1343-1344 che disciplinano l'illiceità della causa di un negozio giuridico quando è contraria a norme imperative dell'ordinamento. Da qui si perviene alla nullità del negozio in oggetto. Come è ovvio, questa primitiva interpretazione giurisprudenziale, oltre ad essere osteggiata dalla Dottrina, è stata come vedremo superata.

¹⁹ Causa C-110/99.

²⁰ BEGHIN, M., 2013. *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pag. 286.

normativamente previsti in favore delle esportazioni, esportava le merci in un paese terzo extra-UE (Svizzera) e le reimportava senza aver operato su dette merci alcun tipo di processo produttivo o aver in alcun modo utilizzato dette merci.

Nel caso di specie, dunque, è stata la disciplina comunitaria ad essere “abusata”, pertanto al fine di evitare che un soggetto passivo conseguisse dei vantaggi, delle posizioni economiche favorevoli abusando delle disposizioni del diritto comunitario la Corte introdusse il principio del divieto di abuso del diritto. Delineò due requisiti²¹ affinché l’operazione in questione potesse essere acclarata come abusiva; innanzitutto un requisito *oggettivo*, ovverosia la creazione artificiosa, quindi priva di sostanza economica, delle condizioni tali per cui il soggetto elusore si intascasse il vantaggio (nel caso in questione i rimborsi sulle esportazioni). Dopodiché fu riscontrato un elemento *soggettivo*, cioè la manifestazione di volontà nel voler porre in essere l’operazione artificiosa al fine di ottenere esclusivamente questo o quel beneficio. Implicito risulterebbe un requisito procedimentale: si tratta del “mero” onere della prova che rimaneva a carico dell’Amministrazione finanziaria.

Nonostante la sentenza *Emsland Stärke* sia stata la prima, in ordine cronologico, a originare il concetto di “abuso del diritto” quale principio generale, pertanto valido trasversalmente per tutti i settori del diritto²², in ambito tributario la sentenza pioniera del principio in oggetto è stata un’altra, a distanza di ben sei anni da quella appena citata.

L’universalmente riconosciuto *leading case* è la sentenza *Halifax*²³ del 21 febbraio 2006 in materia di IVA²⁴. Halifax, essendo un istituto bancario, operava in regime di esenzione IVA con la conseguenza che risultava impossibilitato al recupero, totale o parziale, dell’IVA su acquisti. Per aggirare questo ostacolo, dovendo realizzare dei lavori di costruzione, Halifax ritenne, del tutto artificiosamente, di finanziare alcune società controllate (prive di alcuna funzione produttiva e/o commerciale) le quali disponessero di partita IVA, pertanto in grado di recuperare l’IVA sugli acquisti effettuati relativi ai lavori di costruzione voluti da Halifax e imputati, dunque, a dette società per poter recuperare l’IVA. Il rispetto formale delle disposizioni c’è stato (e non potrebbe essere altrimenti poiché in quel caso si sfocerebbe nel campo dell’evasione), tuttavia è sorto l’ottenimento di un vantaggio fiscale contrario alla

²¹ Il cosiddetto “*abuse test*”.

LETTIERI, N., MARINI, G., MERONE, G., 2014. *L’abuso del diritto nel dialogo tra corti nazionali ed internazionali*. Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli. Pag. 118.

²² Si intendeva dare attuazione al principio di prevalenza della sostanza sulla forma ritenendosi che il rispetto formale delle disposizioni di legge non conferisse alcuna autorizzazione a porre in essere operazioni i cui risultati sostanziali contrastassero con le finalità della disposizione medesima.

Cfr. BORIA, P., 2017. *L’abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*. Rivista di Diritto Tributario, 6, pag. 667.

²³ Causa C-255/02.

²⁴ La disciplina comunitaria, dunque, ad essere stata abusata è la Direttiva del 17 maggio 1977 n. 77/388/CEE, più comunemente nota come “Sesta Direttiva IVA”.

ratio, in questo caso, della disciplina IVA relativa alla neutralità di tale tributo rispetto ad un soggetto quale è l'istituto bancario.

Modificando prospettiva, in quanto si entra nel campo delle imposte dirette, può risultare interessante analizzare brevemente anche la sentenza *Cadbury Schweppes*²⁵ del 12 settembre 2006. La Cadbury Schweppes era una società residente nel Regno Unito, a capo di una holding della quale facevano parte due società residenti in Irlanda le cui attività erano caratterizzate dalla raccolta e dal reperimento di risorse, successivamente messe a disposizione del gruppo. Essendo la tassazione irlandese (10% all'epoca dei fatti) inferiore a quella britannica, secondo l'autorità tributaria del Regno Unito doveva trovare applicazione la legislazione sulle *SEC* (società estere controllate) pertanto doveva essere corrisposto (dalla società residente nel Regno Unito) un differenziale tra l'imposta pagata all'estero e quella che sarebbe stata pagata nel caso in cui le società controllate fossero state residenti sul suolo britannico. Ribadita, *in primis*, la libertà di stabilimento orientata a godere di una tassazione favorevole, la Corte²⁶ si soffermava in secondo luogo sul fatto che il contribuente dovesse comunque accertarsi che la struttura da lui posta in piedi per beneficiare della tassazione più morbida non fosse artificiosa e priva dei caratteri di effettiva economicità e produttività. Dunque, si evince che *“l'effetto fiscale restrittivo rispetto alla libertà di stabilimento dell'impresa non è ammesso “a meno che non riguardi costruzioni di puro artificio destinate ad eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta””*²⁷. E ancora, *“una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili”*²⁸.

Dalle ultime due pronunce passate brevemente in rassegna è possibile evidenziare facilmente che, secondo la Corte di Giustizia, tutte quelle operazioni, pur realmente volute e formalmente valide, bensì costruite artificialmente e finalizzate ad ottenere essenzialmente²⁹ un vantaggio fiscale sono da classificare come abusive, in quanto (e si effettua un importante passo in

²⁵ Causa C-196/04.

²⁶ Invocata poiché secondo Cadbury Schweppes la legislazione sulle SEC era contraria al diritto comunitario, nello specifico alla libertà di stabilimento.

Cfr. LETTIERI, N., MARINI, G., MERONE, G., 2014. *L'abuso del diritto nel dialogo tra corti nazionali ed internazionali*. Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli. Pagg. 130-131.

²⁷ BORIA, P., 2017. *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio di derivazione giurisprudenziale*. Rivista di Diritto Tributario, 6, pag. 671.

²⁸ Sentenza *Cadbury Schweppes*, punto 55.

²⁹ A differenza del caso precedente *Emsland Stärke*, dove il vantaggio fiscale rappresentava lo scopo esclusivo della condotta abusiva dal soggetto passivo, il che risultava essere abbastanza limitante per quanto riguarda il campo di applicazione del principio dell'abuso del diritto. Con le pronunce *Halifax* e *Cadbury Schweppes*, su tutte, tale campo di applicazione è stato di fatto esteso.

avanti rispetto alla sentenza *Emsland Stärke*, poiché tale aspetto non era stato menzionato) contrarie alla *ratio legis*³⁰.

Ancora, la presenza del vantaggio fiscale individuato quale “scopo essenziale” della condotta del soggetto passivo non indica *tout court* l’abusività della fattispecie, quanto piuttosto una soglia minima di inammissibilità dell’abuso del diritto³¹. In concreto il comportamento abusivo, ferma restando la libertà del contribuente di scegliere il percorso di conduzione dei propri affari che gli consenta anche di limitare il prelievo fiscale, è da ricercare nella deviazione artificiosa rispetto agli standard riscontrabili sul mercato, anche se ciò dovesse comportare la necessità di considerare atti formalmente distinti come parti di un *unicum*, un disegno potenzialmente abusivo più ampio. E’ chiaro, per la Corte di Giustizia, che non esiste un’operazione, o insieme di operazioni abusive classificabile come tale a monte, in quanto la valutazione riguardo la sussistenza di una costruzione fittizia e artificiale deve essere effettuata caso per caso e sulla base delle fattispecie concretamente poste in essere dal contribuente.

2.1.2 IL “RECEPIMENTO” NELL’ORDINAMENTO ITALIANO

Per quanto concerne, utilizzando un termine improprio, il “recepimento” nell’ordinamento giuridico nostrano del principio del divieto di abuso del diritto in ambito fiscale è possibile delineare almeno cinque fasi, in alcuni casi sovrapponibili e contemporanee tra di loro, caratterizzanti il pensiero della Giurisprudenza della Corte di Cassazione che negli anni si è trovata costretta ad affrontare tale tema. Si precisa in assenza, in tali fasi storiche, di una clausola davvero generale anti-abuso.

In un primo momento, la Corte di Cassazione era stata propensa ad osteggiare le fattispecie elusive ricorrendo allo “*scardinamento delle strutture civilistiche*”³², attraverso lo schema della nullità negoziale per difetto di causa o causa illecita per frode alla legge ai sensi degli articoli 1343-1344 del Codice Civile. Questo filone giurisprudenziale è quello che ha investito

³⁰ Tali elementi costitutivi del comportamento abusivo, scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale e contrarietà dello stesso agli obiettivi del diritto comunitario, presentano invero tutta una serie di problematiche di natura interpretativa. Brevemente: l’essenzialità dello scopo di ottenere un vantaggio fiscale comporta un automatico confronto e quindi una linea di demarcazione, nel momento in cui viene posta in essere un’operazione, tra quelli che sono i vantaggi di natura *latu sensu* aziendale e quelli aventi carattere fiscale, il che non sempre è facilmente rinvenibile. Quanto alla contrarietà dei vantaggi fiscali conseguiti rispetto alla *ratio legis*, anche tale elemento è di difficile accertamento.

Cfr. POGGIOLI, M., 2006. *La Corte di Giustizia elabora il concetto di “comportamento abusivo” in materia d’Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva?*. Rivista di Diritto Tributario, III, pagg. 126-127.

³¹ In questi termini, BORIA, P., 2017. *L’abuso del diritto in materia fiscale come principio di derivazione giurisprudenziale*. Rivista di Diritto Tributario, 6, pag. 672 con riferimento alla sentenza *Part Service* del 21 febbraio 2008, causa C-425/06.

³² BEGHIN, M., 2013. *L’elusione tributaria e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pag. 352.

le sentenze relative alle fattispecie cosiddette di *dividend stripping* e *dividend washing*³³. Senza esigenza di prolissità, si trattava di casi³⁴ tali per cui l'Amministrazione aveva sostenuto la simulazione dei contratti e di conseguenza la non spettanza del credito d'imposta, delle minusvalenze e degli ammortamenti. Sorvolando sul fatto che all'epoca dei fatti nessuna disposizione impediva il perfezionamento dei contratti osteggiati in oggetto di *dividend washing* e *dividend stripping* e, contemporaneamente, nessuna disposizione era in grado di paralizzarne, a fini fiscali, gli effetti, conviene comprendere la motivazione per cui il ricorso alla nullità civilistica risulti essere inadeguato. In estrema sintesi, la nullità del contratto, utilizzata sin anche per sanzionare fattispecie (potenzialmente) elusive, assume i contorni di una sproporzionalità non indifferente nei confronti di quelli che sono gli obiettivi della materia del diritto tributario, il quale, e ciò è sempre risultato chiaro agli studiosi di tale materia, non è finalizzato a distruggere i contratti, limitandone o azzerandone gli effetti, bensì ad intercettare la ricchezza prodotta da essi e, quindi, tassarla³⁵. Il ricorso alle "armi" civilistiche si presenta come "*largamente esorbitante*"³⁶ anche in funzione del fatto che l' "effetto disgregante", pur rappresentando uno degli elementi caratterizzanti la disciplina antielusiva, risulta circoscritto alla sola dimensione fiscale dell'operazione abusiva: si parla, infatti, di inopponibilità ai fini fiscali.

Accanto a codesta linea di pensiero, l'ultimo grado di giudizio della Giurisprudenza di merito ha ritenuto che il principio delineato in ambito comunitario dovesse essere considerato un "*canone interpretativo regolatore dell'ordinamento giuridico*". Tuttavia, con una rilevante limitazione; il "canone interpretativo" era circoscritto ai soli tributi armonizzati, quali l'IVA o le accise e i dazi doganali. Non trascorse molto tempo, però, affinché la Corte espandesse il raggio d'azione del suddetto principio; l'abuso del diritto divenne operativo a trecentosessanta gradi, a tutto tondo in via generale nei confronti di tutti i settori dell'ordinamento, pertanto anche oltre i soli tributi armonizzati. Ricavato ed elaborato dalla Giurisprudenza comunitaria, il concetto di abuso del diritto risultò applicabile a tutte quelle "[...] operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi un risparmio fiscale"³⁷. Smettono, dunque, di essere menzionati i soli tributi armonizzati.

³³ Corte di Cassazione del 21 ottobre 2005, n. 20398, del 26 ottobre 2005, n. 20816, del 14 novembre 2005, n. 22932.

³⁴ Risalenti a periodi d'imposta esulanti dalla clausola semi-generale antielusiva di cui all'articolo 37-bis e dalla portata di disposizioni antielusive specifiche, quale l'articolo (attualmente abrogato) 14, comma 6-bis TUIR.

³⁵ BEGHIN, M., 2013. *L'elusione tributaria e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pag. 357.

³⁶ POGGIOLI, M., 2006. *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva?*. Rivista di Diritto Tributario, III, pag. 136.

³⁷ Corte di Cassazione del 5 maggio 2006, n. 10353.

Il passaggio successivo altro non è stato se non una cementificazione, corroborazione di quanto affermato precedentemente; in un contesto di assenza, di non formalizzazione di un principio generale di abuso del diritto³⁸ all'interno delle fonti normative italiane, la sua applicazione deve necessariamente confermarsi, in quanto tale principio deriva, si è formato in ambito comunitario. Essendo assunto al rango dei principi fondamentali dell'ordinamento europeo, l'abuso del diritto deve essere ritenuto valevole ed applicabile in tutti i settori dell'ordinamento fiscale, tributi armonizzati e non³⁹, superando così la precedente impostazione basanti sul ricorso alla nullità dei contratti⁴⁰. Sebbene, per onestà intellettuale, la precipitazione *d'emblèe* ha destato non poche perplessità e critiche negli ambienti della Dottrina⁴¹.

Inoltre sorgevano non poche perplessità circa la qualificazione del concetto di abuso del diritto in campo fiscale tratteggiato dalla stessa Corte di Cassazione in diverse pronunce; l'abuso consiste in un insieme di operazioni essenzialmente tese al raggiungimento di un vantaggio fiscale⁴². Stop. Non esiste alcun riferimento all'asistematicità di tali vantaggi, alla loro contrarietà alla *ratio legis*, i quali aspetti risultavano innanzitutto chiari, ma anche fondamentali nell'opera di definizione del concetto di abuso effettuata dalla Corte di Giustizia in ambito comunitario, come è risultato limpido nelle sentenze brevemente esposte in rassegna poc'anzi relativamente alle questioni comunitarie⁴³. Scompare, secondo questa linea argomentativa della Cassazione, il limite di demarcazione tra le operazioni riconducibili alla pianificazione fiscale (lecita) e quelle ricadenti nel calderone dell'elusione tributaria⁴⁴. Viene assolutamente deformato il concetto di abuso del diritto così come tratteggiato a livello comunitario, pur ispirandosi la Corte di Cassazione ai lavori della Corte di Giustizia: un evidente *qui pro quo*. Ancora, sono state espresse riserve (dai più) sulla diretta precipitabilità del principio di abuso del diritto dall'ordinamento comunitario a quello nazionale, dal momento che ciò potrebbe entrare in contrasto con uno dei principi cardine del diritto

³⁸ Si ricorda che nel momento storico in cui è pronunciata la sentenza (citata subito appresso), da cui si comprende questa posizione della Suprema Corte, è codificata "solo" quella che potremmo definire una clausola semi-generale anti-abuso, ovverosia l'articolo 37-bis del D. P. R. 600/1973 (che verrà approfondito a brevissimo), circoscritta, come si vedrà, ad alcune fattispecie, in aggiunta ad una manciata di disposizioni antielusive specifiche, come il già citato articolo 88, comma 5 TUIR.

³⁹Corte di Cassazione del 17 ottobre 2008, n. 25374.

⁴⁰ Posizione superata, anche, in altre sentenze, tra cui Corte di Cassazione del 29 settembre 2006, n. 21221, del 16 gennaio-21 aprile 2008, n. 10257.

⁴¹ In sostanza, non si riteneva ammissibile l'estensione di un principio dell'ordinamento comunitario ad un ambito esclusivamente interno, quale può essere quello dei tributi non armonizzati.

⁴¹ BORIA, P., 2017. *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio di derivazione giurisprudenziale*. Rivista di Diritto Tributario, 6, pag. 674.

⁴² Cfr. Corte di Cassazione del 29 settembre 2006, n. 21221.

⁴³ Cfr. Caso *Halifax*.

⁴⁴ BEGHIN, M., 2013. *L'elusione tributaria e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pag. 316.

tributario, ossia l'articolo 23⁴⁵ della Costituzione, il quale articolo rappresenta un "mero" principio che funge da baluardo, da tutore della certezza del diritto e della certezza, anche, del rapporto Fisco-contribuente. Per entrambe queste ragioni si può concludere come sia avvenuto, per dirla in termini sagaci, un "*abuso dell'abuso del diritto*"⁴⁶.

E', tuttavia, con la quinta fase del percorso di introduzione del principio di abuso del diritto in Italia che la Suprema Corte, nel tentativo di giustificare il ricorso a suddetto principio per risolvere controversie elusive⁴⁷, si rende protagonista, secondo autorevoli interpreti della materia del diritto tributario, di uno scivolone non di poco rilievo.

Per conferire maggiore forza ed autorevolezza a questo "nuovo" principio⁴⁸, la Suprema Corte ha voluto individuare la fonte del divieto di abuso del diritto non necessariamente nel diritto comunitario, quanto piuttosto nel diritto interno, addirittura nella Costituzione, precisamente all'articolo 53⁴⁹ che regola, tra l'altro, il principio di capacità contributiva. In quattro sentenze⁵⁰, tre delle quali cosiddette gemelle o altrimenti note come le *sentenze di Natale*, a cavallo tra 2008 e 2009 la Corte di Cassazione ha superato le posizioni in merito precedentemente consolidate; e lo ha fatto con decisione, seppur in modo erroneo secondo la tesi prevalente. Esisterebbe, secondo questa nuova linea interpretativa della Suprema Corte, un principio anti-abuso immanente all'ordinamento italiano e ricavabile *in primis* dall'articolo 53 della Costituzione in quanto si precisa, ed è qui che si nota uno dei punti di distacco dalle precedenti posizioni della stessa Corte, che non è possibile applicare il principio desunto dall'ordinamento comunitario nei confronti delle imposte dirette (non armonizzate).

*"Non può non ritenersi insito nell'ordinamento, quale diretta derivazione delle norme costituzionali [l'articolo 53 su tutti] il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale"*⁵¹.

Ancora, *"i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, rappresentano il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che*

⁴⁵ Per comodità del lettore, si riporta l'articolo 23: "*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*".

⁴⁶ ZIZZO, G., 2008. *L'abuso dell'abuso del diritto*. Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 6, pag. 465.

⁴⁷ Al di fuori, anche, dalle possibilità operative dell'appena citato articolo 37-bis.

⁴⁸ O, molto più pragmaticamente, per "superare" la potenziale disuguaglianza tra operazioni elusive esplicitamente annoverate al comma 3 dell'articolo 37-bis ed operazioni elusive non incluse nell'elenco di cui a tale comma 3 pertanto "al sicuro" dalla scure della disciplina antielusiva.

Cfr. GALLO, F., 2016. *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della Giurisprudenza della Corte di Cassazione*. Rassegna Tributaria, 4, pagg. 843-844.

⁴⁹ Per comodità del lettore, si riporta il comma 1 dell'articolo 53: "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*".

⁵⁰ Corte di Cassazione SS. UU. del 23 dicembre 2008, nn. 30055-30056-30057. Corte di Cassazione del 21 gennaio 2009, n. 1465.

⁵¹ Corte di Cassazione SS. UU. del 23 dicembre 2008, nn. 30055-30057.

attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di ogni genere”; vantaggi che, nel prosieguo della sentenza in rassegna, sono definiti “*indebiti*” poiché “*finalizzati all’utilizzo distorto [...] di strumenti giuridici idonei a conseguire un risparmio fiscale [...]*”⁵². Secondo elemento di distacco dalla precedente impostazione giurisprudenziale è il rinnovato ricorso alla connotazione indebita del vantaggio ottenuto tramite l’operazione elusiva, tale per cui nella sentenza n. 1465 del 2009 si sottolinea una volta per tutte la netta distinzione tra abuso del diritto e ottenimento di un vantaggio fiscale (lecito); fattispecie assolutamente non equivalenti.

Tuttavia, nonostante gli evidenti passi in avanti della Suprema Corte caratterizzati almeno dal recupero di uno degli elementi caratterizzanti il concetto di abuso del diritto e che non era mai stato perso di vista nella Giurisprudenza comunitaria, ovverosia l’asistematicità del vantaggio fiscale, occorre domandarsi se davvero l’abuso del diritto possa essere osteggiato facendo leva sulla diretta applicazione dell’articolo 53 oppure, se non altro, in via interpretativa partendo sempre da quest’ultima disposizione⁵³. La risposta, in entrambi i casi, non può che essere negativa.

Basti pensare, innanzitutto, alla funzione della disposizione costituzionale in oggetto; essa provvede a sancire la doverosità del concorso alla spesa pubblica, ponendo un non indifferente limite all’attività del Legislatore tributario⁵⁴. Quest’ultimo può sottoporre ad imposizione esclusivamente quei fatti economici che siano concretamente rivelatori di una certa “ricchezza” del contribuente. La disposizione è evidentemente rivolta al Legislatore, non si accenna minimamente ad alcun dovere oppure ad alcun obbligo nei confronti del contribuente; l’esercizio del potere impositivo del Legislatore è limitato ai soli fatti economici che dimostrino effettiva capacità contributiva. Dunque, secondo l’erronea impostazione della Giurisprudenza, l’articolo 53 non sarebbe caratterizzato da un ruolo direzionale nei confronti del Legislatore, affinché quest’ultimo sia vincolato a progettare tributi che riflettano l’effettiva capacità di contribuzione al prelievo da parte del contribuente, bensì sarebbe norma direttamente operante nei rapporti tra Stato e contribuente e potenzialmente immediatamente applicabile a casi concreti⁵⁵.

Sebbene tale disposizione sia caratterizzata da una certa funzione di “garanzia” nei confronti del contribuente, non risulta, quindi, essere destinata a quest’ultimo, dal momento che le

⁵² Corte di Cassazione SS. UU. del 23 dicembre 2008, n. 30057.

⁵³ BEGHIN, M., 2009. *L’abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*. Corriere Tributario, 11, pag. 825.

⁵⁴ BEGHIN, M., 2009. *L’abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*. Corriere Tributario, 11, pag. 826.

⁵⁵ Cfr. STEVANATO, D., 2015. *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*. Corriere Tributario, 5, pag. 698.

prestazioni impositive (di assoluta esclusività del Legislatore in forza del principio della riserva di legge, citato qualche riga fa, ai sensi dell'articolo 23 della Costituzione) sono limitate nel senso che il Legislatore ha sì la facoltà di individuare discrezionalmente gli indicatori di forza economica a presupposto delle imposte, ma tali indicatori devono essere connotati da una certa attitudine al pagamento da parte del contribuente⁵⁶.

Ancora, sempre sulla scia del principio della riserva di legge, il Legislatore dovrà definire a priori quelle fattispecie i cui vantaggi asistematici possano produrre effetti nefasti per il contribuente nel momento in cui andrà a trattenere tali vantaggi indebiti. Nel momento in cui un giudice si rifaccia all'articolo 53 per rilevare condotte abusive, si pone in contrasto non solo con la funzione, con la *ratio* di tale disposizione, bensì anche con il principio della riserva, l'articolo 23, qualora la determinazione dei fatti fiscalmente rilevanti venga operata dal giudice e non dallo stesso Legislatore. Tale discorso rileva, dal momento che altrimenti risulterebbe essere lesa quella certezza dei rapporti tra Amministrazione e contribuente, della cui certezza si rende fautore il principio della riserva.

A chiosa, dunque, anche una interpretazione dei principi derivanti dall'articolo 53 finalizzata a contestare fattispecie abusive non può *“trasformarsi in un livellatore cieco e [...] distruggere quella certezza che è garantita attraverso il rispetto del principio della riserva”*⁵⁷.

2.2 VERSO UNA CLAUSOLA GENERALE ANTI-ABUSO? EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA DALL'ART. 37-BIS D. P. R. 600/1973 ALL'ODIERNO ART. 10-BIS L. 212/2000

Come si è evinto dai passaggi precedenti, a partire dal 2006 quando la Corte di Cassazione ha cominciato a ricorrere al principio dell'abuso del diritto anche in campo tributario, prima rifacendosi agli orientamenti comunitari in merito, poi elaborando una propria teoria fondata sulla derivazione (diretta o interpretativa) di tale principio dai dettami costituzionali con non poche critiche e pareri contrari, si è probabilmente sentita l'esigenza di un intervento legislativo che affrontasse una volta per tutte nel dettaglio il tema dell'abuso del diritto.

Non si è rivelata sufficiente la “sola” presenza, da un lato, delle posizioni giurisprudenziali descritte appena sopra e, dall'altro, della clausola semi-generale antielusiva dell'articolo 37-

⁵⁶ BEGHIN, M., 2017. *Diritto tributario. Per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*. CEDAM, Padova, III edizione.

⁵⁷ BEGHIN, M., 2009. *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*. Corriere Tributario, 11, pag. 828.

bis del D. P.R. 600/1973; occorre una “*riordino della materia*”⁵⁸ tesa a tratteggiare una volta per tutte i contorni della fattispecie in oggetto, in modo tale da garantire a priori, in ottica anche di maggiore certezza nel rapporto Fisco-contribuente, la prevedibilità di quelle che fossero considerate operazioni abusive.

Si rivelava necessaria la creazione di una clausola generale anti-abuso⁵⁹. Prima di arrivare ad essa, ovvero all’articolo 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente, occorre precisare che, comunque, in un modo o nell’altro storicamente l’ordinamento italiano ha cercato di risolvere, da un punto di vista normativo⁶⁰, il “problema” dell’elusione tributaria.

Senza la pretesa di scavare troppo indietro nel tempo, un buon punto di partenza può essere rappresentato dalle norme contenute nella L. 29 dicembre 1990, n. 408; l’obiettivo del Legislatore tributario era quello di prevedere, oltre a disposizioni antielusive specifiche attuali o introducibili caso per caso, una norma avente carattere generale di “chiusura” dell’ordinamento, ossia una norma che intervenisse in quelle fattispecie irraggiungibili dalle varie disposizioni antielusive specifiche. L’articolo 10 della legge appena menzionata, così come da ultimo aggiornamento, risultò di fondamentale importanza per illuminare la strada dell’elusione tributaria: veniva concessa all’Amministrazione Finanziaria la facoltà di disconoscere i vantaggi tributari derivanti da una serie di operazioni⁶¹ prive di valide ragioni economiche e poste in essere al solo scopo di ottenere fraudolentemente risparmi d’imposta.

Dunque qualificati come fiscalmente illeciti quei comportamenti che, pur non violando il dato letterale di questa o quella disposizione specifica tributaria, “*la contraddicevano sostanzialmente nel senso, nello scopo e nella effettività degli interessi*”⁶².

⁵⁸ DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pag. 2.

⁵⁹ Risulta oltremodo interessante l’analisi effettuata nei riguardo la valenza di una clausola generale. Essa, non dovendo anticipare ogni contingenza di combinazione di eventi, può opporsi in modo efficace alle situazioni anomale in modo tale che esse non divengano comuni e che quindi richiedano il ricorso ad altre regole. Ancora, addirittura si riflette su un’analisi economica del diritto tale per cui le regole sono caratterizzate da costi di emanazione maggiori rispetto alle clausole generali in quanto devono essere necessariamente precise quanto alla loro formulazione, mentre le seconde hanno costi di applicazione maggiori delle prime, in ragione dell’esigenza di una loro specificazione caso per caso. Se, dunque, ci si trova dinanzi a situazioni che si verificano frequentemente una regola risulta maggiormente conveniente rispetto ad una clausola generale, viceversa conviene quest’ultima rispetto ad una regola.

DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pag. 3.

⁶⁰ Una precisazione doverosa: da qui in poi si discuterà di soluzioni, al tema dell’elusione tributaria/abuso del diritto, di genesi legislativa, normativa, cioè testi di legge per intenderci, che pongono regole più o meno dettagliate in merito. Ad un’altra categoria appartengono le soluzioni offerte dalla Giurisprudenza, visionate in precedenza, nate non attraverso l’intervento “ufficiale” del Legislatore, bensì dall’interpretazione dei giudici. Si passa, dunque, dal principio alla legge.

⁶¹ L’elenco tratteggiato dall’articolo 10 è, evidentemente, chiuso: operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione d’azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti o cessione o valutazione di valori mobiliari.

⁶² GALLO, F., 2016. *L’abuso del diritto in materia fiscale nell’evoluzione della Giurisprudenza della Corte di Cassazione*. Rassegna Tributaria, 4, pag. 842.

Tale disposizione risultò importante ed innovativa, nel momento storico in cui venne formulata, per una duplice ragione: innanzitutto venivano disegnati i confini della condotta elusiva, la quale doveva essere caratterizzata dal risparmio d'imposta come obiettivo esclusivo dell'operazione, dall'assenza di valide ragioni economiche e da un intento fraudolento, mentre in secondo luogo si concedeva all'Amministrazione il potere di valutare caso per caso se l'operazione in questione fosse o meno elusiva senza rimanere vincolata all'applicazione di questa o quella disposizione antielusiva specifica. Tuttavia, soltanto all'apparenza, questa norma si rivelò un successo, in quanto sussistevano all'interno della stessa almeno due profili di criticità non indifferente che potevano ridurre se non addirittura azzerare la portata applicativa della disposizione in oggetto. Senza pretesa di esaustività, per individuare le crepe all'interno dell'impianto relativo a tale articolo 10, occorre riferirsi al concetto di "*ottenimento fraudolento*" del vantaggio e all'esclusività dell'obiettivo del risparmio d'imposta. Se, per quanto riguarda il primo elemento, i dubbi sussistevano in ragione di una difficoltosa interpretazione del concetto di frode⁶³, la seconda crepa (l'esclusività dell'obiettivo del risparmio d'imposta), invece, potrebbe, come detto, rendere vana la formulazione della stessa disposizione. La ragione è molto semplice: qualora il risparmio d'imposta debba, come era previsto *ex lege*, essere lo scopo unico ed esclusivo dell'operazione posta in essere dal contribuente (potenzialmente) elusore per configurare la condotta abusiva, allora sarebbe sufficiente per il contribuente in questione dimostrare l'esistenza di altre ragioni, seppure marginali, a suffragio dell'operazione in oggetto. Tale prova farebbe immediatamente crollare l'impianto accusatorio dell'Amministrazione in punto di elusione tributaria, anche se fosse comunque acclarato l'intento fraudolento del soggetto passivo. Con tutte le limitazioni del caso, l' "esperimento" dell'articolo 10 della L. 408/1990 ha avuto comunque il merito di conferire una prima definizione del concetto di elusione tributaria caratterizzata comunque da elementi che, come si vedrà appresso, permarranno sino alla disciplina attuale. Passo successivo fu una riforma operata nel 1996⁶⁴ volta a rivedere i caratteri della disciplina elusiva di cui al precedente articolo 10 L. 408/1990, in modo tale che vi fosse un più efficace coordinamento con il TUIR, nello specifico in relazione alla disciplina delle operazioni straordinarie. La previgente disciplina antielusiva incarnata nell'articolo 10

⁶³ Il concetto di "fraudolenza", infatti, richiama alla mente dei comportamenti caratterizzati dalla sottrazione agli obblighi di comunicazione e documentazione, di volta in volta previsti dalla disciplina fiscale, pertanto risulterebbe immediato il collegamento a fattispecie evasive, più che elusive.

Cfr. MANONI, E., 2019. *Il lungo cammino dell'abuso del diritto/elusione fiscale; la presenza di una norma di legge (art. 37-bis del D. P. R. N. 600 del 1973) non giustifica la sanzionabilità amministrativa della condotta.* Diritto e Pratica Tributaria, 1, pag. 248.

⁶⁴ Si tratta della L. 23 dicembre 1996, n. 662.

L. 408/1990 venne, dunque, abrogata e sostituita dall'articolo 37-bis D. P. R. 600/1973 che si pose come norma antielusiva di carattere semi-generale.

Finalmente, dopo aver più volte citato questa disposizione, si viene a definirne con precisione la sua portata e le sue caratteristiche e si cercherà di comprendere se essa possa essere considerata a tutti gli effetti una disposizione antielusiva generale.

Stando all'articolo 37-bis⁶⁵, così come da ultima novella (prima dell'abrogazione), originariamente rivolto al solo comparto delle imposte sul reddito e successivamente esteso anche ad altri settori impositivi quali le imposte sulle successioni e le donazioni, *“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”*.

L'Amministrazione ha la facoltà di disconoscere tali vantaggi tributari ottenuti in modo indebito, applicando un sistema impositivo che si potrebbe definire come “tassazione differenziale”⁶⁶, ovvero richiedendo il versamento dell'imposta relativa all'operazione elusa scomputando quanto già versato dal contribuente in relazione all'operazione elusiva.

Si tassa, dunque, non un' obbligazione già sorta, bensì più che altro *“un'aspettativa ordinamentale”*; in altre parole l'aspettativa, del Legislatore, che, dato un determinato obiettivo economico finale, questo debba essere raggiunto necessariamente attraverso l'impiego di *“schemi aventi un'intensità fiscale equipollente a quella concepita per la fattispecie giuridica assunta”*⁶⁷.

Si ritrovano alcuni elementi già affrontati in precedenza: il carattere asistemico, indebito, contrario alla *ratio legis* dei vantaggi tributari ottenuti dal contribuente⁶⁸ e la facoltà di disconoscimento di tali vantaggi da parte dell'Amministrazione, già riscontrabile nell'articolo 10 L. 408/1990. Affinché, dunque, si parli di operazione elusiva deve esservi la presenza (congiunta) di un vantaggio fiscale indebito, dell'aggiramento di un obbligo o divieto previsto dall'ordinamento tributario (grazie ad eventuali falle del sistema impositivo) e l'assenza di valide ragioni economiche. Tuttavia, sebbene la disposizione in commento abbia avuto senza

⁶⁵ Occorre, probabilmente, a questo punto effettuare una breve, seppur doverosa precisazione: sinora si è parlato indistintamente di elusione tributaria (fondamentalmente riferita all'applicazione dell'articolo 37-bis) e abuso del diritto (applicato in via giurisprudenziale prima, normativamente all'articolo 10-bis poi), senza mai giustificare al lettore l'effettiva sovrapposibilità di tali concetti. Si provvede immediatamente. In entrambi i casi si tratta di un insieme di condotte (formalmente) lecite che conducono, tuttavia, a degli indebiti vantaggi fiscali a patto che questi, come si vedrà in seguito, non derivino da fattispecie di evasione fiscale. “Semplicemente” la Corte di Cassazione, nel percorso accennato in precedenza, ha ampliato il raggio d'azione orientato al contrasto di fattispecie elusive/abusive, dal momento che, come si vedrà, la portata dell'articolo 37-bis risulta limitata.

⁶⁶ BEGHIN, M., 2013. *L'elusione tributaria e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova.

⁶⁷ STEVANATO, D., 2015. *Elusione fiscale e abuso del diritto, anatomia di un equivoco*. Corriere Tributario, 5, pag. 697.

⁶⁸ Aspetto di fondamentale importanza già all'interno degli orientamenti comunitari in tema di definizione del concetto di abuso del diritto.

ombra di dubbio il merito di delineare in modo più esaustivo la fattispecie dell'elusione tributaria, svincolandosi dalle lacune che avevano afflitto la previgente disciplina di cui all'articolo 10 L. 408/1990⁶⁹, contemporaneamente la stessa è incappata nello stessa falla normativa che aveva colpito la precedente disciplina: la delimitazione dell'ambito applicativo. Il comma terzo dell'articolo 37-bis prevedeva un elenco, e quindi nuovamente un insieme chiuso, di fattispecie, operazioni economiche, certamente riconducibili al contesto societario-imprenditoriale, che potevano essere in odore di elusione tributaria. Si parla, a mero titolo esemplificativo, ma non esaustivo, di trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzione ai soci di somme prelevate da voci di 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. Tale elenco, però, presta evidentemente il fianco a possibili manipolazioni da parte dei contribuenti che possono porre in essere operazioni a tutti gli effetti, poiché caratterizzate dalla presenza di tutti gli elementi qualificatori dell'elusione, abusive, ma che saranno "salvate" in quanto al di fuori dei confini della disciplina. Sarebbe legittimo, a questo punto, domandarsi se sia stato mai sollevato il dubbio oppure l'occasione, secondo un diverso punto di vista, di estendere la portata dell'articolo 37-bis, stante l'elenco chiuso di cui al comma terzo, a tutti i tributi. Quale sorte spetta alle fattispecie non riconducibili al campo di applicazione dell'articolo 37-bis oppure a quelle che, per qualche motivo non siano state contrastate con la suddetta disposizione? Come ampiamente descritto in precedenza, è stata la Corte di Cassazione ad offrire una risposta a tale domanda, attraverso la forgiatura del principio del divieto di abuso del diritto⁷⁰, in modo, come si è visto, più o meno faticoso: un principio che, dunque, presenta non pochi punti di contatto con la disciplina della clausola, ormai semi-generale, antielusiva di cui si è parlato finora. Si è, dunque, sentita l'esigenza di codificare il principio del divieto di abuso del diritto, precedentemente delineato con non poche problematiche esclusivamente a livello giurisprudenziale, all'interno di una definizione unica, una disposizione di legge⁷¹ precisa e dettagliata sia a livello contenutistico che procedimentale. E una norma che, soprattutto, si rivolgesse a tutti i tributi senza alcuna distinzione di sorta.

⁶⁹ E cioè la difficoltosa interpretazione del termine "fraudolentemente" (è assente, infatti, qualsiasi riferimento alla "fraudolenza" finalizzata all'ottenimento di un risparmio d'imposta), nonché l'esclusività del vantaggio fiscale come unico obiettivo della condotta elusiva del contribuente.

⁷⁰ BEGHIN, M., 2013. *L'elusione tributaria e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pagg. 20-21.

⁷¹ Pertanto assolutamente coerente con il principio della riserva di legge, di cui all'articolo 23 della Costituzione.

2.3 LA CLAUSOLA GENERALE ANTI-ABUSO: L'ARTICOLO 10-BIS L. 212/2000

E' stato già preannunciato quanto si fosse rivelato necessario un riordino da parte del Legislatore tributario della materia relativa all'elusione tributaria. Nel momento in cui la Corte di Cassazione ha tentato di recuperare, dapprima sulla scorta delle pronunce della Corte di Giustizia europea, successivamente generandolo *in house*, un principio anti-abuso che avesse portata generale per tutto l'ordinamento tributario è venuta inevitabilmente a confrontarsi con la già presente clausola semi-generale relativa all'articolo 37-bis. Da un lato una definizione sì ampia, ma abbastanza indeterminata, di condotta abusiva, dall'altro un concetto sia a livello contenutistico che procedimentale dettagliato e chiaro, seppure con il non indifferente limite della circoscrizione delle casistiche applicative. Risultava fondamentale pervenire ad una disposizione che provasse a garantire certezza⁷², sebbene più che altro uguaglianza, come si è osservato in precedenza, e trasparenza, soprattutto in favore del contribuente, ma anche nei confronti della stessa Amministrazione per evitare che essa operasse priva di alcun punto di riferimento univoco, invocando talvolta il principio di abuso del diritto di derivazione giurisprudenziale (interna), talvolta la clausola semi-generale antielusiva.

La L. 23/2014, non a caso già citata quando si è discusso del rapporto Fisco-contribuente, segnatamente l'articolo 5, delegò il Governo ad operare una “[...] *revisione delle vigenti discipline antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto di abuso del diritto [...]*”⁷³: attraverso la definitiva cesellatura dell'equivalenza tra elusione tributaria e abuso del diritto, l'obiettivo della disposizione è stato *in primis* quello di pervenire ad una clausola generale anti-abuso riferibile ad ogni tipo di tributo⁷⁴ che si fondasse, tra gli altri, su tutta una

⁷² Si sottolinea che si tratta di un mero tentativo di perseguire attraverso una legge, per quanto dettagliata e inattaccabile dal punto di vista formale, l'obiettivo di certezza nei rapporti Fisco-contribuente. Per assicurare la “certezza” occorre qualcos'altro in aggiunta alla legge, sebbene la scrittura di disposizioni chiare e dettagliate sia un primo passo in tale direzione: è necessaria la capacità degli operatori istituzionali di districarsi attraverso le disposizioni, in molti casi non limpide, giungendo in tal modo ai noccioli delle questioni che di volta in volta si presentano e che non possono sovente essere risolte con il solo supporto del dato normativo. “La “certezza” è, insomma anche una questione di equilibrio nei comportamenti istituzionali”.

Cfr. BEGHIN, M., 2015. *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*. Corriere Tributario, 23, pag. 2208.

Per “certezza”, però, deve intendersi anche il concetto di “prevedibilità” del tributo: in questo caso, si potrebbe affermare che l'articolo 10-bis dello Statuto, rivolgendosi indistintamente ad ogni categoria tributo, non abbia lasciato più adito a dubbi relativamente a quelle fattispecie che in precedenza rimanevano al di fuori della disciplina antielusiva. Il contribuente è a conoscenza in anticipo del fatto che nessun tributo potrebbe scampare alla clausola generale anti-abuso. La storia dell'elusione fiscale è caratterizzata dalla “ricerca di un soddisfacente punto d'equilibrio tra due esigenze contrapposte [...]”. *La prima esigenza è applicare il tributo a tutte le situazioni equivalenti. La seconda è rendere prevedibile, a chi la deve subire, l'applicazione del tributo*”. (CONTRINO, A., MARCHESILLI, A.)

⁷³ Articolo 5, comma 1, L. 23/2014.

⁷⁴ Pertanto sganciata dall'elencazione delle operazioni contenuta nell'articolo 37-bis al comma 3.

Cfr. GALLO, F. 2016. *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della Giurisprudenza della Corte di Cassazione*. Rassegna Tributaria, 4, pag. 848.

serie di elementi, già puntualizzati in precedenza, definatori della condotta abusiva. E quindi, “[...] uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione [...]”, “indebiti vantaggi fiscali”, “ragioni extrafiscali non marginali” in qualità di esimente alla fattispecie abusiva, “[...] inopponibilità [...] all'Amministrazione finanziaria [...]” delle operazioni poste in essere ai fini dell'ottenimento del vantaggio fiscale (indebito)⁷⁵.

Tutti questi, e non solo questi, requisiti appena menzionati confluiscono in una nuova disposizione emanata attraverso il D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128: all'interno dello Statuto dei Diritti del Contribuente fu introdotto l'articolo 10-bis, a tutti gli effetti erede “potenziato” del previgente articolo 37-bis D. P. R. 600/1973⁷⁶. La novella disposizione antielusiva risulta essere evidentemente caratterizzata da una “doppia matrice, nazionale ed europea”⁷⁷, in quanto cerca di trovare un punto di equilibrio tra il concetto di elusione tributaria, evolutosi negli anni nell'ordinamento nazionale, e i principi sorti in ambito comunitario, non ultimi quelli già affrontati paragrafi fa, riconducibili in ultima istanza alla raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012⁷⁸. Inoltre, anche la collocazione della nuova disposizione anti-abuso non è casuale, né tantomeno banale: un “posto” all'interno dello Statuto consente innanzitutto di decretare la portata generale della disposizione in oggetto nei confronti di tutti i tributi (prospettiva orizzontale), in secondo luogo a rimarcare la stretta connessione con alcuni dei principi costituzionali ispiratori del diritto tributario, ovverosia capacità contributiva e progressività (prospettiva verticale). Veniamo, ora, a spulciare nei meandri di questa fondamentale norma. Si proceda per punti, meritevoli di maggiore attenzione, sulla scorta dell'esempio fornito da autorevole Dottrina⁷⁹:

- a) “Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti [...]”: si formalizza così la nozione di abuso del diritto mediante il ricorso ad elementi già emersi in sede di dibattito giurisprudenziale, quali la mancanza di sostanza economica, il rispetto meramente formale delle norme fiscali, e la finalità essenziale, non necessariamente esclusiva, dell'ottenimento di un vantaggio fiscale.

⁷⁵ Articolo 5, comma 1, L. 23/2014.

⁷⁶ Ai sensi dell'articolo 1, comma 2, D. Lgs. 128/2015, esso si intende abrogato e le disposizioni che dovessero richiamare tale (obsoleta) disciplina si intendono riferite automaticamente all'articolo 10-bis in quanto compatibili.

⁷⁷ DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pag. 6.

⁷⁸ Articolo 5, comma 1, L. 23/2014.

⁷⁹ BORIA, P., 2017. *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*. Rivista di Diritto Tributario, 6, pagg. 675 ss.

Inoltre appare evidente la doppia matrice, nazionale e comunitaria, della nozione di abuso poiché è immediato il collegamento con il punto 4.2 della Raccomandazione della Commissione europea n. 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva: *“Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale”*⁸⁰. In sede analisi del carattere indebito del vantaggio fiscale, si parte dalla norma che regola il caso particolare, in odore di elusione, se ne individua la *ratio*, dopodiché se ne verifica la conformità con il risultato fiscale effettivamente ottenuto relativamente al caso particolare⁸¹;

- b) *“[...] Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.”*: anche in questo caso si ripercorre l'evoluzione giurisprudenziale, sancendo una volta per tutte (si spera) che l'effetto dell'applicazione del principio dell'abuso del diritto non risiede nella nullità dei contratti, bensì nel disconoscimento dell'operazione a soli fini fiscali e nella riqualificazione degli stessi sulla base della disciplina elusa. Sul punto si rimanda a trattazione successiva;
- c) [Si considerano] *“operazioni prive di sostanza economica 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.”*: l'assenza di sostanza economica rappresenta il primo elemento definitorio della condotta abusiva, in altre parole si tratta dell' *“incapacità dell'atto o della sequenza di atti a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi tributari”*⁸². Esistono alcuni indicatori⁸³, invero per la maggior parte di difficile decifrazione, che possono paventare l'inesistenza di sostanza economica: la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme, la costruzione o la serie di costruzioni è

⁸⁰ Cfr. ZIZZO, G., 2015. *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*. Corriere Tributario, 47-48.

⁸¹ Cfr. CANE', D., 2016. *Indebito vantaggio fiscale e abuso del diritto. Profili di diritto comunitario e internazionale*. Diritto e Pratica Tributaria, 4, pag. 1269.

⁸² DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pag. 7.

⁸³ Commissione Europea, raccomandazione n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, punto 4.4.

Disponibile su: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=CELEX%3A32012H0772> [data di ultimo accesso: 19/06/2019]

posta in essere in un modo che non sarebbe altrimenti impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale, la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o annullarsi reciprocamente, le operazioni concluse sono di natura circolare e così via. Esemplificando al massimo, si discute su sintomi che sono generalmente caratterizzati da manovre plurifase, sequenza di atti sovradimensionata e irragionevole secondo gli standard commerciali in tale campo e circolarità tale da non comportare alcun significativo mutamento nella sfera economico-giuridica del soggetto passivo che ha posto in essere l'operazione abusiva rispetto alla situazione economico-giuridica *ex ante*⁸⁴. Occorre, tuttavia, precisare che il requisito, fondamentale per tratteggiare una condotta abusiva, della carenza di sostanza economica non necessariamente sia da intendersi in senso assoluto: può esservi certamente un primo gruppo di indicatori che sono caratterizzati da una forma giuridica dell'operazione cui non corrisponde alcuna sostanza economica, ma è altrettanto possibile che sia posta in essere un'operazione la cui forma giuridica potrebbe corrispondere ad una sostanza economica che potrebbe esprimersi in una forma più lineare e diretta, magari più efficiente. Siamo dinnanzi ad una carenza di sostanza economica in senso relativo: la forma giuridica in concreto adottata può risultare vana, nel momento in cui, se per conseguire lo specifico assetto economico-giuridico raggiunto attraverso l'operazione abusiva, si ravvisano altri, più diretti ed efficaci percorsi, strumenti giuridici. Lo stesso indice, inoltre, di assenza di sostanza economica tratteggiato nel passaggio dell'articolo 10-bis di cui al punto in questione permette di comprendere, in combinazione con la definizione a monte di dell'assenza di sostanza economica come "*inidoneità a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*", come si renda necessaria una verifica oggettiva riguardante gli effetti dell'atto o della sequenza di atti⁸⁵, la loro capacità di incidere effettivamente nella sfera economico-giuridica di chi ha posto in essere l'operazione e la sua coerenza con la modifica prodotta. Non a caso le valide ragioni extra-fiscali non marginali, su cui ci si soffermerà a breve, altro non rappresentano se non la

⁸⁴ Per quanto l'assenza di sostanza economica sia immediatamente riferibile ad operazioni di tipo circolare, l'articolo 10-bis nel passaggio "[...] non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme" sembra riferirsi anche alle operazioni cosiddette lineari, ossia quelle operazioni che, sebbene attuate al fine di realizzare un obiettivo economico reale ed apprezzabile, sono caratterizzate da una "vestizione giuridica", una forma giuridica diversa ed indiretta evidentemente tesa al perseguimento, attraverso l'aggiramento di una struttura tipica dell'ordinamento, di un vantaggio fiscale. Cfr. CIRCOLARE Assonime del 04 agosto 2016, n. 21. Pagg. 69-70.

⁸⁵ Nel caso in cui si renda necessaria la valutazione di una sequenza di atti, essa deve essere operata a livello disaggregato, ossia del singolo atto, e a livello aggregato, cioè della sequenza. Cfr. DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pagg. 11 ss.

dimostrazione che sussiste una certa sostanza economica in quanto, ad esempio, operazioni che rispondano ad esigenze di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa sono operazioni che producono *“effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”*. Ultimo aspetto da considerare brevemente è il riferimento dell'articolo 10-bis alle *“normali logiche di mercato”*: si parla di un concetto molto meno definito e puntuale, in quanto spetta (all'Amministrazione) il non facile compito di valutare se lo scostamento dell'operazione rispetto agli standard di mercato sia principalmente finalizzato all'ottenimento di benefici fiscali⁸⁶;

- d) [Si considerano] *“vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.”*: dal momento che l'elusione tributaria, l'abuso del diritto non costituisce un problema di “percorsi”, bensì di “risultati”⁸⁷, conviene spendere qualche parola in più su quelli che sono i risultati della condotta abusiva, ovverosia i vantaggi fiscali contrari al sistema fiscale di riferimento. L'idea stessa di “vantaggio” implica necessariamente che sia operato un confronto tra almeno due fattispecie, tra due risultati: il risultato (concretamente) raggiunto tramite l'operazione elusiva e il risultato (che il contribuente avrebbe dovuto raggiungere, ad avviso dell'Amministrazione) derivante dall'operazione elusa. Le due operazioni, elusiva ed elusa, devono, seppur con carichi tributari differenti, condurre al medesimo risultato, poiché altrimenti non sarebbe possibile operare una comparazione e quindi non si potrebbe parlare di “vantaggio” dell'una rispetto all'altra operazione. Come valutare, dunque, il vantaggio? Sarebbe sempre preferibile ricorrere ad un metodo di valutazione *misto*, a metà tra il puramente economico e il puramente giuridico. Senza soffermarsi eccessivamente sul tema, il primo estremo andrebbe scartato in quanto oltremodo elastico, pertanto non sufficientemente garantista nei confronti della certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente, il secondo, al contrario, risulta troppo rigido in quanto necessariamente da un punto di vista giuridico ogni operazione è differente dalle altre, pertanto sarebbe impossibile compararle e di conseguenza non si arriverebbe mai a definire un vantaggio dell'una rispetto all'altra. Il metodo misto consente di unire due aspetti parimenti importanti per la materia del diritto tributario;

⁸⁶ Può essere interessante operare un parallelo con il cosiddetto problema dell'antieconomicità in relazione al tema dell'evasione fiscale: l'Amministrazione, spesso, per sanzionare fattispecie evasive derivanti da un difetto di inerenza si basa su degli acquisti a valore maggiorato rispetto, per l'appunto, agli standard di mercato. In realtà l'antieconomicità dell'acquisto non è sintomo automatico del difetto di inerenza e di conseguenza dell'evasione, in quanto tale tipo di acquisto “anomalo” può derivare da tutta una serie di motivazioni che possono “bonificare” lo stesso, quali congiunture temporali, competizioni con i concorrenti e così via.

⁸⁷ BEGHIN, M., 2009. *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*. Rivista di Diritto Tributario, II, pag. 412.

la certezza nei rapporti tra l'Amministrazione e i contribuenti, tutelata dal profilo giuridico, e la misurazione della ricchezza, primario obiettivo del diritto tributario, tutelata dal profilo economico⁸⁸. Non è sufficiente, però, che vi sia un vantaggio fiscale, poiché occorre qualcosa in più: l'asistematicità, il profilo indebito del vantaggio, già discusso abbastanza in precedenza;

- e) *“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 ovvero dell'attività professionale del contribuente.”*: anche a questo tema, sarà dedicata opportuna e separata trattazione nel prosieguo;
- f) *“Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.”*: su tale aspetto c'è stato già modo di soffermarsi in precedenza in sede di trattazione riguardante la pianificazione fiscale. Si rimarca che, comunque, esiste una netta distinzione tra lecito risparmio fiscale e vantaggio fiscale indebito; i due concetti non sono assolutamente sovrapponibili;
- g) *“Il contribuente può' proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto.”*: questo tema risulterà di fondamentale rilevanza nel prossimo capitolo:
- h) Senza pretesa di esaustività, si sorvola su alcuni aspetti, presenti nella disposizione, relativi ad aspetti procedurali della constatazione dell'abuso del diritto: si sancisce che l'abuso è contestato con apposito atto preceduto, a pena di nullità dello stesso, dalla richiesta al contribuente di chiarimenti da far pervenire all'Amministrazione entro 60 giorni. L'atto impositivo è specificatamente motivato, a pena di nullità in relazione alla condotta abusiva, alle disposizioni o principi elusi, ai vantaggi fiscali acquisiti indebitamente e ai chiarimenti forniti dal contribuente⁸⁹;
- i) *“L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al*

⁸⁸ BEGHIN, M., 2013. *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pagg. 8-9.

⁸⁹ Volutamente il Legislatore ha definito con precisione un procedimento di accertamento in cui si introduce il contraddittorio difensivo quale strumento a tutela dell'interesse contribuente e in favore della certezza nei rapporti tra Fisco e contribuente, il che era mancato nelle impostazioni giurisprudenziali fondate sul principio dell'abuso del diritto. Inoltre la “motivazione rinforzata” viene ritenuta dalla Dottrina una sorta di contrappeso a sfavore dell'Amministrazione rispetto alla potenziale vaghezza e indeterminatezza della clausola generale. Secondo parte della Dottrina tale (voluta) vaghezza risulta giustificata dall'esigenza di conferire una certa “elasticità” al principio in oggetto, una idoneità camaleontica ad assumere portate prescrittive differenti a seconda del caso in questione.

comma 3.”: ancora una volta si esclude che l’abuso del diritto possa essere contestato quale nullità contrattuale, d’ufficio. Inoltre, si opera una equilibrata, a parere dello scrivente, ripartizione dell’onere della prova, in quanto l’Amministrazione dimostra la condotta abusiva, mentre il contribuente le ragioni extra-fiscali che possono scagionarlo;

- j) *“In sede di accertamento l’abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.”*: si sancisce la funzione di residualità dello strumento dell’abuso del diritto, il quale interviene solo quando non si ricade in fattispecie di evasione fiscale, per contrastare la quale esistono già disposizioni *ad hoc*;
- k) *“Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l’applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.”*: implicitamente si sottolinea, data l’inapplicabilità delle sanzioni penali, l’imprevedibilità della materia dell’abuso in ottica di protezione del contribuente⁹⁰, il che non accade, invece, per quanto riguarda le sanzioni amministrative. Tuttavia questa scelta, di porre evidentemente sullo stesso piano da un punto di vista sanzionatorio, fattispecie di evasione e fattispecie di elusione sembra irragionevole, in quanto priva di una *“previsione di gradualità dei carichi sanzionatori”*⁹¹. La sanzione nel caso dell’evasione fiscale risulta essere diretta conseguenza del fatto illecito, della violazione di questa o quella disposizione sostanziale; nelle fattispecie abusive tale violazione non sussiste, bensì si parla di aggiramento della *ratio legis*⁹². E ancora, dal momento che, nell’ordinamento nostrano, le sanzioni tributarie sono collegate ancora ad un concetto di infedele dichiarazione, affinché si possa corroborare la tesi delle sanzioni anche nei confronti del soggetto elusore occorrerebbe che quest’ultimo in scheda dichiarativa dia evidenza della fattispecie elusa (e non di quella elusiva) in modo tale da comprovare l’esistenza del nesso tra violazione e contenuto della dichiarazione⁹³. Il che dovrebbe far sorgere non pochi dubbi, poiché lo stesso articolo 10-bis, in sede di enunciazione degli aspetti più strettamente procedurali, non opera alcun riferimento ad obblighi in capo al contribuente, mentre rende esclusivamente il Fisco protagonista di tali aspetti di procedura.

⁹⁰ BORJA, P., 2017. *L’abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*. Rivista di Diritto Tributario, 6, pag. 679.

⁹¹ BEGHIN, M., 2015. *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*. Il Fisco, 23, pag. 2210.

⁹² La giustificazione, debole invero, che il Legislatore tributario offre a riguardo risiede nella “indesiderabilità” del comportamento (abusivo) posto in essere dal contribuente.

⁹³ BEGHIN, M., 2015. *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*. Il Fisco, 23, pag. 2210.

Si può in estrema sintesi affermare, dunque, che l'articolo 10-bis dello Statuto non abbia fatto altro se non recepire l'esistenza di un principio generale di divieto di abuso del diritto e a regolarlo nel dettaglio rispetto al suo campo di applicazione e soprattutto ai meccanismi procedurali di attuazione.

2.3.1 L'ESIMENTE DELLE "VALIDE RAGIONI EXTRA-FISCALI"

Ai sensi del comma terzo dell'articolo 10-bis, nel momento in cui l'operazione posta in essere dal contribuente sia stata connotata da parte dell'Amministrazione sul piano abusivo, è salva la possibilità per il contribuente di dimostrare⁹⁴ l'esistenza di valide ragioni extra-fiscali⁹⁵, non marginali⁹⁶, anche di carattere gestionale od organizzativo, tese al miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente⁹⁷. In altre parole, successivamente alla contestazione della condotta abusiva del contribuente da parte del Fisco⁹⁸, il quale abbia già provato la sussistenza di un essenziale vantaggio fiscale indebito, nonché la carenza di sostanza economica dell'operazione in questione, la presenza di almeno una valida ragione economica, il che sta a significare che l'operazione posta in essere dimostra un qualche nesso con il programma imprenditoriale pertanto è in qualche modo "inerente" all'impresa⁹⁹, funge da esimente in favore del contribuente che l'abbia provata. Si precisa che l'assenza di valide ragioni extra-fiscali, economiche, non costituisce presupposto di condotta abusiva: le ragioni economiche assumono rilevanza, ancora, soltanto quando

⁹⁴ Il riferimento è al comma nono dell'articolo 10-bis.

⁹⁵ Tali ragioni extra-fiscali, economiche non sono da confondere con il concetto di "sostanza economica", la cui assenza è indice di condotta abusiva: nel primo caso si parla di un'esimente, ovvero di una fattispecie che in qualche modo sottrae ad un obbligo o elimina il carattere di reato, che deve essere dimostrata dal contribuente, mentre nel secondo si parla di un presupposto il cui onere probatorio, invece, ricade sull'Amministrazione.

⁹⁶ Per "non marginalità" si vuole intendere che l'operazione in questione non sarebbe stata posta in assenza di valide ragioni extra-fiscali.

⁹⁷ Si precisa che nel novero di tali ragioni extra-fiscali non marginali possono rientrare "anche quelle che, pur non essendo alla base di una redditività immediata, sono comunque rispondenti ad esigenze di natura organizzativa volte ad un miglioramento strutturale e funzionale dell'attività economica del contribuente", quindi anche ragioni economiche che produrranno i loro effetti, in termini di redditività, di profittabilità oppure anche di mera riorganizzazione societaria nel medio-lungo periodo.

Cfr. Relazione illustrativa al D. Lgs. 128/2015 e Corte di Cassazione del 21 gennaio 2011, n. 1372.

⁹⁸ In fase, teoricamente, giudiziale o tutt'al più in sede amministrativa conseguente alla contestazione dell'abuso del diritto.

⁹⁹ Ovviamente non è possibile parlare di sindacato di inerenza vero e proprio da parte dell'Amministrazione in codesto contesto. Se nel caso dell'inerenza vera e propria (legata alle fattispecie evasive) si effettua una valutazione di ragionevolezza economica relativa alla possibilità di poter riferire teleologicamente un costo ad un determinato programma imprenditoriale, nell'ambito dell'"inerenza" delle valide ragioni economiche di cui alla clausola generale anti-abuso la ragionevolezza è da riferirsi ad un comportamento alla base di un'operazione di dubbia dignità economica. In ogni caso, comunque, potrebbe rivelarsi utile un confronto, in termini economici, tra il comportamento adottato dal contribuente e alcuni *standard*, generalizzando, di mercato.

Cfr. BEGHIN, M., 2013. *L'elusione tributaria e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pagg. 11-12 e ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA, 2016. *Elusione fiscale e circolazione dell'azienda ai fini IRES nella scissione societaria*. Giuffrè Editore, Milano. Pagg. 31 ss.

l'operazione sia già stata tacciata di elusione, in quanto “salvano” da un'elusione già affermata, ma non ne costituiscono un fondamento laddove siano assenti.

In linea di principio, potrebbe comunque risultare utile evidenziare, e se possibile documentare, le valide ragioni economiche sin durante le fasi iniziali delle operazioni sottoposte al vaglio dell'Amministrazione: ad esempio, in relazione ad un'operazione di trasformazione, all'interno della relazione di stima da allegare ex articoli 2343, 2465, 2500-ter e sexies del Codice Civile, oppure in occasione di operazioni di fusione o scissione nella relazione dell'organo amministrativo ex articoli 2501-quinquies, 2506-ter del Codice Civile prevista anche per giustificare l'operazione in termini economici o, ancora, all'interno dei rispettivi progetti di fusione o scissione.

Il motivo per cui si ritiene che le non marginali ragioni extra-fiscali siano da considerare un'esimente in grado di “disattivare” la clausola generale anti-abuso sarebbe da ricercare nella dicitura “*in ogni caso*”¹⁰⁰ presente al comma terzo della disposizione in questione: l'acclarata condotta abusiva, persino *ex post*, può essere “bonificata” dalla dimostrazione della sussistenza delle valide ragioni economiche.

Qualche parola conviene spendere in relazione al sottile rapporto che intercorre tra la (assente) sostanza economica e le (eventualmente assenti) valide ragioni economiche, i quali aspetti possono apparire sovrapponibili e coincidenti. Secondo parte della Dottrina i due concetti appena esposti, pur operanti sullo stesso piano, non sono assolutamente sovrapponibili. Presto spiegata la ragione: il primo (carezza di sostanza economica) attiene ad un profilo oggettivo dell'operazione, in quanto concerne “*l'adeguatezza e la congruità della strumentazione giuridica utilizzata rispetto agli obiettivi economici del contribuente*”¹⁰¹, mentre il secondo aspetto (eventuale assenza di non marginali ragioni economiche) è strettamente connesso ad un profilo soggettivo dell'operazione, poiché riguarda i motivi contingenti che hanno spinto il contribuente a seguire un determinato percorso, a prescindere dalla strumentazione giuridica utilizzata. In tal modo i due concetti possono tranquillamente coesistere.

Accanto a tale linea di pensiero, invero, ve ne è un'altra evidentemente opposta: la sostanza economica e le valide ragioni economiche riguardano lo stesso fenomeno, confluiscono verso una foce comune, ovverosia l'idoneità o meno dell'operazione (in odore di abuso) a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Qualora sussistano, dunque, ragioni

¹⁰⁰ Per comodità del lettore si riporta il passaggio della disposizione: “*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 ovvero dell'attività professionale del contribuente.*”

¹⁰¹ CIRCOLARE Assonime del 04 agosto 2016, n. 21, pag. 78.

economiche apprezzabili ne consegue che l'operazione non possa dirsi mancante della sostanza economica, in quanto sarebbe idonea a produrre effetti significativi diversi da quelli di ordine fiscale. Viceversa, qualora l'operazione sia priva di sostanza economica e dunque inidonea a generare benefici che esulino da quelli prettamente fiscali è evidentemente chiaro che non vi sia spazio per ritenere che l'operazione possa essere sorretta da valide ragioni economiche non marginali¹⁰². Non è questa, probabilmente, la sede per dichiarare il vincitore tra le tesi appena delineate, tuttavia quello che è importante comprendere è quanto sia sottile il confine tra due definizioni che, almeno nelle intenzioni del Legislatore, dovrebbero essere caratterizzate da funzioni totalmente differenti: l'una l'esimente della condotta abusiva, l'altra, invece, uno dei presupposti della stessa condotta abusiva.

In ogni caso, potrebbe rivelarsi utile seguire una sorta di percorso diretto ad escludere l'elusività di una determinata fattispecie il che esimerebbe, addirittura, dall'individuazione e dalla verifica delle valide ragioni extra-fiscali non marginali: lo Studio 56-2016/T del Consiglio Nazionale del Notariato ha indicato una serie di attività idonee a tal fine. Molto brevemente, si tratterebbe di individuare innanzitutto l'eventuale possibilità, prevista dall'Ordinamento, di scelta tra regimi fiscali alternativi applicabili alla medesima fattispecie; dopodiché verificare se nel caso di specie possa configurarsi una fattispecie di evasione (il che automaticamente metterebbe "fuori gioco" la clausola generale anti-abuso) e in caso contrario, quindi fattispecie potenzialmente abusiva, valutare i vantaggi fiscali conseguenti.

Il quarto passaggio è esaminare se l'osservanza delle disposizioni tributarie sia meramente formale e quindi non coerente con il fondamento giuridico delle disposizioni stesse; infine, controllare l'eventuale assenza di sostanza economica dell'operazione in questione.

A chiosa, un elenco, meramente esemplificativo, di valide ragioni economiche relative, in questi casi, ad operazioni societarie straordinarie potrebbe essere il seguente¹⁰³: ottimizzazione della gestione, gestione separata dei rami d'azienda, dissidi tra i soci, ricambio generazionale, nuove acquisizioni (per evitare la confusione patrimoniale in vista di acquisizioni relative solo ad uno dei rami esercitati), nuove esposizioni debitorie (per evitare la concorrenza di creditori "appartenenti" ad uno dei rami d'azienda rispetto a quelli che intratterranno rapporti commerciali con la stessa in relazione ad una diversa attività riferibile ad un altro distinto ramo aziendale). Si ricorda che in passato l'Amministrazione "salvava" le valide ragioni economiche legate al raggiungimento di specifici obiettivi aventi carattere gestionale quali, tra gli altri, il raggiungimento di soglie dimensionali minime per competere

¹⁰² CIRCOLARE Assonime del 04 agosto 2016, n. 21, pag. 79.

¹⁰³ CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, 2016. *Abuso del diritto nella pratica notarile: rilevanza delle valide ragioni extrafiscali nelle operazioni societarie straordinarie*. (Studio n. 56-2016/T)

in un determinato mercato, il perseguimento di economie di scala, la razionalizzazione dei cicli produttivi e distributivi e, come già accennato, la volontà di porre rimedio al deterioramento dei rapporti fra soci attraverso una separazione dell'originaria compagine sociale.

2.3.2. L'INOPPONIBILITÀ AL FISCO E IL DISCONOSCIMENTO DEI VANTAGGI FISCALI

Come precedentemente anticipato, la contestazione della condotta abusiva da parte dell'Amministrazione finanziaria non comporta la nullità del contratto o l'annullamento dell'operazione abusiva, posta in essere. Era stato questo uno degli errori più evidenti commessi dalla Giurisprudenza nel momento in cui era alla ricerca di un principio antielusivo generale, senza sapere ancora, però, che veste cucirgli addosso, non solo a livello contenutistico, bensì anche a livello di procedimento. Il secondo periodo del comma primo dell'articolo 10-bis è assolutamente chiaro in merito: "*Tali operazioni [prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti] non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi [...]*". L'effetto della clausola generale, dunque, è esclusivamente limitato ai soli profili fiscali della fattispecie, poiché rimane inalterata da un punto di vista civilistico la struttura sottostante. Operativamente parlando, nel momento in cui il Fisco ravvisa una condotta abusiva, non accadrà altro al contribuente elusore se non il ricevimento di un apposito atto¹⁰⁴ la cui funzione risulta essere tassare l'operazione aggirata, elusa che il soggetto avrebbe dovuto porre in essere ad avviso dell'Amministrazione, restituendo quanto già versato relativamente all'operazione elusiva concretamente realizzata¹⁰⁵. Si tratta della cosiddetta tassazione differenziale: tale detassazione non si realizza mediante la presentazione di un'istanza di rimborso oppure attraverso compensazioni all'interno del modello F24, ma "semplicemente" attraverso un defalco, ovvero la sottrazione dell'imposta già versata in relazione all'operazione (elusiva) concretamente realizzata dall'imposta che verrà liquidata, in seguito alla constatazione dell'abuso, sulla base dell'operazione elusa¹⁰⁶. Il rimborso, ai sensi del comma undicesimo dell'articolo 10-bis, è

¹⁰⁴ Fermo restando il procedimento tratteggiato ai commi 6-7-8 dell'articolo 10-bis: e, dunque, atto specificatamente motivato preceduto dalla richiesta di chiarimenti del contribuente.

¹⁰⁵ Cfr. BEGHIN, M., 2013. *L'elusione tributaria e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pag. 13.

¹⁰⁶ DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pag. 86.

previsto esclusivamente per i soggetti “terzi”¹⁰⁷ che sono stati coinvolti nell’operazione elusiva, senza, tuttavia, essersi fiscalmente avvantaggiati in alcun modo. Ritornando alla posizione dell’elusore, nell’ (unico) atto impositivo ricevuto dovrebbero trovar spazio sia i maggiori tributi dovuti in relazione all’operazione elusa, sia quelli già versati sull’operazione elusiva e pertanto non più dovuti, dal momento che verranno defalcati. Tale “organizzazione” dello schema impositivo relativo all’abuso del diritto, secondo autorevoli interpreti¹⁰⁸, presenta non poche lacune.

Innanzitutto, potrebbero esservi situazioni caratterizzate dall’omesso pagamento di molteplici imposte nell’ambito della medesima operazione elusiva; pertanto la notifica di un solo provvedimento impositivo potrebbe risultare almeno difficoltosa, se non persino impossibile, dal momento che non sarebbe agevole coordinare una più o meno ampia platea di atti impositivi. Ciò in quanto per accertare una pluralità di tributi elusi, sarebbe ragionevole immaginare che l’Amministrazione proceda attraverso rispettivi schemi procedurali per ciascun tributo; di conseguenza potrebbero mutare i tempi dell’azione amministrativa, nonché i termini di decadenza, le caratteristiche dell’atto impositivo, i soggetti dell’Amministrazione deputati alla composizione dei provvedimenti e così via. Pur sorvolando, però, su questa falla un altro aspetto critico da considerare è l’eventuale possibilità per l’operazione di defalco di riguardare anche tributi di differente natura, confluenti nel medesimo atto impositivo. Qualora, infatti, secondo l’Amministrazione il soggetto elusore sia stato definito debitore IVA in relazione ad un’operazione tale per cui lo stesso abbia versato l’imposta sui redditi, l’articolo 10-bis non specifica se sia possibile defalcare l’imposta gravante sull’operazione elusiva, nell’ottica del versamento dell’imposta, di natura differente, relativa all’operazione elusa¹⁰⁹. Effettivamente, lo stesso articolo 10-bis non sembra prendere in considerazione la tipologia delle entrate, piuttosto sembra muoversi per macro-aree; in maniera molto sbrigativa, si defalca dall’imposta gravante sull’operazione elusa quanto sia già stato versato all’Amministrazione relativamente all’operazione elusiva¹¹⁰. Niente di più.

Non conviene, in questa sede, soffermarsi ulteriormente sull’eventualità che lo scomputo dell’imposta sull’operazione elusiva da quella relativa all’operazione elusa risulti disagevole,

¹⁰⁷ Tali soggetti non vengono raggiunti dall’Amministrazione tramite il provvedimento impositivo, nonché non sono i diretti destinatari della richiesta di pagamento del maggior tributo dovuto in seno all’operazione elusa.

¹⁰⁸ DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pagg. 89 ss.

¹⁰⁹ Può essere un valido esempio il caso tratto dalla Corte di Cassazione del 15 gennaio 2014, n. 653: la vendita di partecipazioni rappresentative del capitale di una società proprietaria di un immobile è stata considerata quale operazione elusiva della vendita di immobile e di conseguenza in aggiramento dell’IVA.

¹¹⁰ Cfr. DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pag. 90.

qualora non tutti i tributi siano imposte erariali¹¹¹; piuttosto, potrebbero verificarsi casi tali per cui l'imposta versata sull'operazione elusiva sia di importo superiore a quella da versare sull'operazione elusa. Per tale fattispecie, in realtà, non esiste una esaustiva risposta dal momento che, in merito, l'articolo 10-bis si rivela disposizione debole e zoppicante da un punto di vista procedimentale. Probabilmente, però, non sarebbe mossa molto astuta per il contribuente porre in essere un'operazione elusiva che porti ad un carico tributario maggiore rispetto all'operazione elusa.

2.4 ABUSO DEL DIRITTO, EVASIONE FISCALE E LECITO VANTAGGIO FISCALE

Nel corso dell'elaborato, nel tentativo di conferire un nome ed un cognome alla disciplina dell'abuso del diritto, si è fatto riferimento alla collocazione di tale concetto in una zona grigia, una terra di mezzo i cui confini, da un lato, delimitano la lecita pianificazione fiscale che conduce il contribuente a legittimi risparmi d'imposta, dall'altro, fattispecie che vengono sanzionate dal Legislatore, nel cui novero non possono non essere ricomprese le fattispecie evasive. Sebbene con la nuova disciplina anti-abuso contenuta nell'articolo 10-bis dello Statuto non possano più essere giustificate confusioni tra fattispecie abusive ed evasive¹¹², questi due concetti sono stati spesso ritenuti un corpo solo. In concreto, però, la differenza pare abissale. In entrambe le fattispecie il risultato finale corrisponde al versamento di un'imposta inferiore rispetto ad un'altra: tuttavia, se in caso di evasione¹¹³, il contribuente versa un'imposta inferiore in relazione a fatti, atti, in generale situazioni economiche che egli ha concretamente realizzato, in presenza di condotta abusiva il contribuente versa un'imposta inferiore commisurata ad un'operazione egli che non ha mai perfezionato nella realtà (un'operazione, quindi, inesistente), ma che ad avviso degli accertatori avrebbe dovuto porre in essere se non avesse deciso di aggirare la legge.

¹¹¹ In questa ipotesi, qualora l'Amministrazione sia costretta a ricorrere a vari avvisi di accertamento, il defalco dell'imposta già versata dalle imposte da versare potrebbe essere effettuato seguendo un ordine cronologico, a partire dal primo provvedimento impositivo.

¹¹² Anche e soprattutto per via del comma dodicesimo della presente disposizione, tale per cui si ribadisce il carattere residuale dell'applicazione della disciplina dell'abuso del diritto: soltanto dopo che sia stata accertata l'assenza di una violazione di specifiche norme fiscali.

¹¹³ Senza pretesa di esaustività, l'evasione, totale o parziale a seconda della presenza o meno di un rapporto tra il soggetto evasore e l'Amministrazione, può connotarsi sul piano fattuale (occultamento di un fatto oppure differente presentazione di un fatto) ovvero sul piano del diritto (interpretazione a proprio favore di questa o quella disposizione tributaria specifica). Ancora, si può essere dinnanzi ad una fattispecie evasiva da accertamento, in caso di dichiarazioni omesse o infedeli, o da riscossione, quando nonostante dichiarazioni perfette, inattaccabili, non si è versata l'imposta. In ogni caso l'evasione fiscale trova il suo fondamento nella dichiarazione tributaria, è legata a doppio filo con la scheda dichiarativa.

In occasione di una fattispecie evasiva, dunque, si fa riferimento a “*violazioni di specifiche disposizioni tributarie*”¹¹⁴: condotte *latu sensu* evasive, qualsiasi ipotesi di inadempimento della pretesa tributaria, già sorta validamente in quanto è stato realizzato il fatto economico presupposto dell’imposta in questione, derivante da una condotta omissiva ovvero alterativa in scheda dichiarativa, il che impedisce la conoscenza o la conoscibilità al Fisco del fatto imponibile. In altre parole, un nascondimento, totale o parziale, della ricchezza che il contribuente dovrebbe indicare nella propria dichiarazione; una violazione di legge a cui fa seguito un’azione dell’Amministrazione orientata al recupero dell’imposta non versata, all’irrogazione di sanzioni e, in casi estremi, anche alla constatazione di illecito penale¹¹⁵.

In caso di abuso del diritto, l’azione del contribuente “*si connota in modo particolare sul piano della concatenazione negoziale, nel senso che, attraverso il perfezionamento di atti e contratti dei quali l’Amministrazione finanziaria è a conoscenza, l’imprenditore si crea una scappatoia giuridica che gli consente di conseguire vantaggi non conformi alle indicazioni desumibili dal sistema*”¹¹⁶.

Ancora, per condotte evasive si intendono quei comportamenti che “*conducono alla rappresentazione di risultati diversi da (o in contrasto con) quelli previsti dalla legge e, perciò, non solo, ovviamente, gli occultamenti di ricavi e proventi, le deduzioni di spese non inerenti o fittizie, ma anche quelle alterazioni dei fatti economici che finora la Cassazione ha spesso assimilato all’abuso del diritto (il riferimento è alla dissimulazione, antieconomicità, all’interposizione e residenze fittizie e all’esterovestizione)*”¹¹⁷. L’applicazione dell’abuso del diritto, in definitiva, va esclusa in presenza di una “mera” violazione delle disposizioni tributarie, dal che derivi per il contribuente la riduzione dell’onere tributario.

Ulteriori differenze si riscontrano a livello procedimentale. Se, in punto di contestazione di abuso del diritto, l’Amministrazione non sconfessa la natura giuridica delle operazioni “sotto osservazione” in quanto tali fatti, pur correttamente qualificati giuridicamente, hanno portato all’aggiramento di una norma che si riferisce ad altre fattispecie che il contribuente non ha volutamente posto in essere, in caso di evasione la linea accusatoria del Fisco e di

¹¹⁴ Una sufficiente definizione di evasione può essere ricavata in via indiretta dal comma dodicesimo dell’articolo 10-bis dove, come detto, si esclude l’applicazione della disciplina anti-abuso nel momento in cui sia stata già contestata una violazione di specifiche norme tributarie.

Per comodità del lettore si riporta il comma in questione: “*In sede di accertamento l’abuso del diritto può’ essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie*”.

¹¹⁵ Eventualità di illecito penale, come osservato in precedenza, inesistente nell’eventualità di condotta abusiva.

¹¹⁶ BEGHIN, M., 2013. *L’elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pag. 27.

¹¹⁷ GALLO, F., 2015. *La nuova frontiera dell’abuso del diritto in materia fiscale*. Rassegna Tributaria, 6, pag. 1333, in DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pagg. 28-29.

conseguenza l'accertamento sono ben diversi¹¹⁸. Qualora l'evasione derivi da una qualificazione erronea dei fatti da parte del contribuente lo schema argomentativo dell'Amministrazione non si basa sul fatto che l'operazione *alpha* abbia consentito l'aggiramento delle norme relative all'operazione *beta*, bensì sull'eventualità che l'operazione *alpha* è in realtà l'operazione *beta*, opportunamente occultata dal contribuente. Il Fisco recupera a tassazione l'operazione, a carico impositivo maggiore, a lui celata, ma contemporaneamente voluta dal contribuente il quale abbia provveduto a "mascherarla" qualificandola in altro modo; si entra nel campo oltremodo scivoloso della simulazione dei contratti¹¹⁹. In definitiva, in caso di abuso del diritto si manda a tassazione l'operazione elusa, sebbene mai perfezionata dal contribuente, viceversa in caso di evasione (derivante da erronea qualificazione del fatto) si colpisce un'operazione concretamente realizzata, ma interpretata e formalizzata dal contribuente nell'ottica di una riduzione del carico tributario¹²⁰.

Si "sprecano", comunque, tesi dottrinali circa il rapporto e l'eventuale simbiosi del fenomeno evasivo e di quello abusivo; secondo parte della Dottrina, la fattispecie abusiva sarebbe da ricostruire sul piano della condotta, in quanto si tratta di un fenomeno artificialmente teso al perseguimento di un vantaggio fiscale (indebito), pertanto contrario alla buona fede oggettiva, mentre quella evasiva sarebbe da ricondurre al piano dell' "evento", perché si tratta del risultato di una sottrazione o un occultamento di materia imponibile. Due facce di una stessa medaglia, insomma¹²¹.

Ciononostante, come detto appena sopra, lo stesso articolo 10-bis sembra evidenziare una netta distinzione tra abuso ed evasione dettata, a sua volta, da una netta distinzione, operata nel già citato comma dodicesimo, tra ordinari rimedi interpretativi e tutela anti-abuso.

¹¹⁸ Cfr. DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pagg. 81 ss..

¹¹⁹ La simulazione può senza dubbio sovrapporsi a fattispecie evasive, ma certamente non a casi di abuso del diritto: in caso di simulazione, le parti pur formalmente stipulando un certo tipo di contratto in realtà desideravano altro (simulazione relativa) ovvero addirittura niente (simulazione assoluta). Si tratta di una rappresentazione "formale" differente da quella effettiva, magari caratterizzata dalla stipulazione di un contratto che prevede un prezzo "di facciata" (solitamente più elevato) differente dal prezzo concretamente voluto dalle parti: siamo dinnanzi, dunque, ad una fattispecie evasiva poiché vi è occultamento di parte del corrispettivo. Cfr. BEGHIN, M., 2013. *L'elusione tributaria e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pagg. 27-28.

¹²⁰ A riguardo fortemente dibattuto è stato il tema riguardante l'articolo 20 del D. P. R. 131/1986, ovvero sia il Testo Unico dell'Imposta di Registro: una disposizione, evolutasi nel corso degli anni, a lungo utilizzata in chiave antielusiva, ma in realtà deputata all'interpretazione dei contratti.

¹²¹ "L'abuso connota un comportamento artificioso o inteso ad usare la legge in maniera impropria; l'evasione, invece, è il risultato- l'evento, appunto- che accomuna tutte le condotte, siano esse riconducibili alla violazione della buona fede oggettiva e quindi alla violazione del divieto d'abuso, siano esse sottrazione o occultamento del reddito, comprese quelle simulatorie, che si pongono senz'altro al di fuori dell'abuso".

GIOVANNINI, A., 2014. *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*. Rivista di Diritto Tributario, 3, pag. 231, in DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pagg. 49-50.

L'abuso del diritto non nasce in seguito ad un occultamento delle operazioni economiche rilevanti (evasione sul fatto) ovvero su una erronea interpretazione delle disposizioni tributarie (evasione sul diritto), bensì si perfeziona attraverso l'adozione di sequenze negoziali, in alcuni casi corrispondenti a fattispecie "tipiche" del sistema, di cui l'Amministrazione è ben informata. Il contribuente, dunque, non viola frontalmente alcuna disposizione, ma l'aggira mediante un più o meno complesso, più o meno lineare percorso operativo che, facendosi beffe delle falle, delle "smagliature del sistema"¹²² permette di conseguire un vantaggio fiscale contrario alla *ratio* di quella disposizione che, comunque, non è stata violata formalmente.

Per definire il vantaggio fiscale contrario alla *ratio legis*, indebito, occorre confrontarlo il vantaggio fiscale, simmetricamente opposto, lecito al fine di comprendere dove finisce il secondo e comincia il primo. Il lecito risparmio d'imposta si verifica quando il contribuente, tra vari comportamenti fiscali egualmente degni e meritevoli di tutela, adotta quello fiscalmente meno oneroso. Non sussiste, in tal caso, aggiramento di alcuna disposizione, poiché il contribuente si limita a scegliere due alternative che il sistema fiscale strutturalmente e fisiologicamente gli mette a disposizione. L'esistenza di un'eventuale disciplina anti-abuso non ha lo scopo di vietare la scelta tra una serie di possibili comportamenti fungibili, aventi pari dignità in quanto tutti strutturalmente previsti dal Legislatore tributario di quello fiscalmente meno oneroso, bensì è finalizzata ad intervenire solo nel momento in cui l'abuso della libertà di scelta concessa dal Legislatore dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi che, sebbene formalmente legittimi, capovolgono i principi alla base del sistema. Il contribuente realizza lecito risparmio d'imposta quando utilizza gli strumenti messi a disposizione dall'ordinamento finalizzati a realizzare un minor carico fiscale, quale può essere una trasformazione societaria che consente una minore imposizione ovvero l'acquisizione di partecipazioni per rientrare nella disciplina, di favore, relativa al consolidato domestico.

Può esservi elusione solo nel momento in cui il contribuente si assicuri vantaggi tributari indebiti, in quanto sono stati impiegati "percorsi operativi che, a parità di obiettivi economico-giuridici, consentono, per l'appunto, di evitare in tutto o in parte il carico fiscale previsto per una determinata operazione"¹²³.

¹²² BEGHIN, M., 2013. *L'elusione tributaria e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova. Pag. 248.

¹²³ BEGHIN, M., 2015. *Ancora equivoci sul concetto di vantaggio fiscale elusivo e sulla sua inopponibilità al Fisco*. Corriere Tributario, 12, pag. 896.

Il rapporto, dunque, trilatero esistente tra fattispecie evasive, fattispecie abusive e legittimo risparmio d'imposta ha a tutti gli effetti come comune denominatore il *"pagare di meno"*¹²⁴ e può essere sintetizzato come segue: l'abuso del diritto contempla tutte quelle condotte, perfettamente lecite da un punto di vista formale, che eccedono il lecito risparmio fiscale. Oltre il lecito risparmio d'imposta si configura abuso, quando, tuttavia, non ci si trova in presenza di fattispecie di evasione fiscale. Il lecito risparmio fiscale e l'evasione hanno portata applicativa limitata, predeterminabile, a differenza dell'abuso il quale assume all'interno della sua portata applicativa, pertanto potenzialmente illimitata, tutte quelle fattispecie che esulano e dal lecito risparmio d'imposta e da comportamenti evasivi.

¹²⁴ Cfr. BEGHIN, M., 204. *Elusione, evasione, confusione e abuso del diritto nell'applicazione di norme di favore*. Corriere Tributario, 48, pag. 3690.

3. L' INTERPELLO ANTI-ABUSO E LE FATTISPECIE ABUSIVE NELLE OPERAZIONI SOCIETARIE STRAORDINARIE

Veniamo, ora, al fulcro della trattazione in oggetto: il rapporto intercorrente tra la peculiare forma di dialogo Fisco-contribuente relativa all'interpello (nello specifico l'interpello anti-abuso) e quelle operazioni societarie cosiddette “straordinarie”¹²⁵, quindi quel complesso di istituti caratterizzati da vicende modificative del patrimonio sociale e/o della compagine sociale per finalità che potrebbero essere definite non “ordinarie”: risolvere dissidi tra i soci, riorganizzare il patrimonio sociale, ristrutturare l'attività della società e così via.

La “straordinarietà” di dette operazioni, anche in ottica fiscale, non dipende dall'assegnazione ad esse di un distinto regime, bensì da un insieme di vicende che possono modificare la struttura pregressa dell'impresa senza che da ciò si interrompa necessariamente la prosecuzione dell'attività; vicende che, evidentemente, si contrappongono agli usuali, ordinari esercizi di gestione dell'attività sociale¹²⁶.

Proprio in ragione della non recisione del “cordone ombelicale” tra lo *status quo ante e post* operazione straordinaria, dal che consegue la sopracitata prosecuzione dell'attività d'impresa, a fini fiscali l'elemento in comune, nonché carattere peculiare del regime impositivo che tratteggia suddette operazioni, è rappresentato dalla neutralità. Per neutralità a fini fiscali si intende la “*trasmissione dei valori fiscalmente riconosciuti*”¹²⁷ tra i soggetti coinvolti nell'operazione, dal che discende una non emersione di materia imponibile, almeno in un primo momento. La dicitura “almeno in un primo momento” evidenzia che la materia imponibile, congelata in sede di operazione straordinaria, non rimarrà “nascosta” per sempre allo sguardo dell'Amministrazione: nel momento in cui vi sarà fuoriuscita dal circuito d'impresa (o meglio dal circuito delle imprese partecipanti all'operazione) della materia imponibile (in ordine di azienda, beni, partecipazioni), inizialmente posta in stand-by, lì vi sarà tassazione.

Senza esigenza di prolissità, si precisa che la neutralità fiscale di cui sopra può essere strutturale o meno per le varie categorie di operazioni in oggetto. Nella prima fattispecie rientrano le cosiddette “operazioni sui soggetti”, ovverosia trasformazioni, fusioni e scissioni, operazioni strutturalmente neutre nel senso che “naturalmente” non viene sprigionata materia

¹²⁵ In tale novero, *latu sensu*, dovrebbero essere ricomprese anche fattispecie prettamente liquidatorie d'impresa come la liquidazione volontaria e il fallimento che rappresentano, invero, “stati” straordinari piuttosto che “operazioni” straordinarie.

Cfr. FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pag. 615.

¹²⁶ Cfr. FANTOZZI, A., PAPARELLA, F., 2014. *Lezioni di diritto tributario d'impresa*. CEDAM, Padova. Pag. 322.

¹²⁷ FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pag. 616.

imponibile, pertanto i valori fiscalmente riconosciuti che si ritrovano, ad esempio nel patrimonio della società incorporata *pre* fusione, all'avvio dell'operazione, coincidono con quelli risultanti dalla stessa; quindi, proseguendo con l'esempio della fusione per incorporazione, il patrimonio dell'incorporata mantiene gli stessi valori fiscalmente riconosciuti anche all'interno della società incorporante *post* fusione.

Alla seconda categoria di operazioni neutrali appartengono, invece, le cosiddette “operazioni sui beni”, tra le quali il conferimento d'azienda¹²⁸. Quindi operazioni per loro natura strutturalmente realizzative, il che sta a significare che da tali operazioni possono emergere componenti di reddito straordinari, quali le plusvalenze o le minusvalenze, e di conseguenza viene ad alterarsi la consistenza dei valori fiscalmente riconosciuti dei beni coinvolti nell'operazione¹²⁹. Tuttavia suddette fattispecie, pur strutturalmente realizzative, a fini fiscali vengono rese neutrali: la neutralità fiscale, in questi contesti, è meramente derogatoria poiché si vuole attribuire particolare rilievo alla “*vicenda sostitutiva di beni ritenuti assimilabili (aziende e partecipazioni), all'assenza di una logica di disinvestimento e dalla permanenza di un nesso qualificato tra il titolare e l'azienda (seppur in una nuova veste giuridica [...])*”¹³⁰.

Senza dilungarsi eccessivamente sul regime impositivo delle operazioni straordinarie, nonché sulle caratteristiche della neutralità fiscale, occorre comprendere quale sia il nesso tra la disciplina dell'interpello anti-abuso e le operazioni straordinarie che verranno trattate analiticamente nel prosieguo¹³¹: essendo operazioni che si muovono in contesti e per finalità non “quotidiani” della vita d'impresa, risulta ragionevole per l'Amministrazione porre maggiore attenzione su di esse. D'altronde, come si è potuto osservare in precedenza, sono state proprio le operazioni straordinarie (fusioni e scissioni su tutte) quelle appositamente ricomprese nel novero, ai sensi dell'articolo 10 L. 408/1990 prima e dell'articolo 37-bis D. P. R. 600/1973 poi, di quelle fattispecie in relazione alle quali poteva essere avviato il “processo” di constatazione dell'elusione fiscale. Il che sta a significare che il Legislatore tributario ha sempre visto tali fattispecie con diffidenza; ad esempio, basti pensare, e anche su

¹²⁸ Tra le operazioni strutturalmente realizzative rese neutrali fiscalmente si annoverano, tra le altre, le donazioni e la permuta d'azienda: per quanto riguarda la prima fattispecie, la neutralità fiscale risponde ad un obiettivo incentivante al fine di favorire i passaggi generazionali (sebbene il peculiare regime impositivo che, secondo la tesi prevalente e dell'Agenzia delle Entrate, le caratterizza è in realtà disincentivante e contrario alla *ratio* della donazione), mentre relativamente alla permuta d'azienda si parla di “neutralità indotta” già a livello contabile (ne deriva una “*dipendenza rovesciata*” (FALSITTA, G.) della dimensione civilistica dal quella fiscale, non viceversa come dovrebbe essere).

¹²⁹ Cfr. BEGHIN, M., 2017. *Diritto Tributario. Per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*. CEDAM, Padova, III edizione. Pag. 714.

¹³⁰ FANTOZZI, A., PAPARELLA, F., 2014. *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*. CEDAMP, Padova. Pag. 339.

¹³¹ Si precisa che, tra le operazioni descritte appresso, non figurerà quella relativa al conferimento d'azienda, dal momento che alcuni dei suoi tratti distintivi verranno, in virtù di analogie e differenze, approfonditi in tema di scissioni.

ciò ci si soffermerà successivamente, all'apposita disposizione, in funzione antielusiva, relativa al riporto delle perdite (e degli interessi passivi) contenuta nella disciplina relativa alla fusione oppure al costante "sospetto" (da parte del Fisco) che per lungo tempo ha accompagnato particolari operazioni di scissioni.

Pertanto, può rivelarsi saggio per il contribuente giocare d'anticipo; ovverosia, prima di compiere l'operazione straordinaria, consultare tramite lo strumento dell'interpello l'Amministrazione in modo da ottenere conferme circa l'abusività o meno della stessa.

3.1 LA DISCIPLINA GENERALE DELL'INTERPELLO

Esiste un *fil rouge* che lega il rinnovato rapporto Fisco-contribuente nella sua forma più moderna ed evoluta, il fascio di disposizioni generali anti-abuso contenuto nell'articolo 10-bis dello Statuto ed ora la disciplina dell'interpello: si tratta della L. 23/2014, già citata in precedenza, in quanto essa si poneva come fine ultimo non solo quello di svecchiare il dialogo tra l'Amministrazione e i contribuenti, ma anche quello di tentare di restituire all'ordinamento tributario una regola generale, a trecentosessanta gradi antielusiva.

Il riordino della materia dell'interpello¹³², il quale potrebbe essere definito un fattore comune tra l'abuso del diritto e il rapporto Fisco-contribuente, di cui alla L. 23/2014 e per il tramite del D. Lgs. 156/2015 segue tre grandi direttrici.

*"Garantire una maggiore omogeneità nel contesto della disciplina, sia per quanto attiene alla classificazione delle diverse tipologie sia, principalmente, per quanto riguarda la regolamentazione degli effetti e della procedura applicabile", "ridurre i tempi complessivi di lavorazione delle istanze per assicurare una maggiore tempestività nella redazione dei pareri" e "procedere ad una razionalizzazione dell'istituto anche attraverso la tendenziale eliminazione delle forme di interpello "obbligatorio", attraverso un bilanciamento del peso degli oneri posti a carico dei contribuenti rispetto ai benefici, valutabili essenzialmente in termini di monitoraggio preventivo, per l'amministrazione finanziaria"*¹³³.

Nella sostanza, innanzitutto, si è provveduto ad intervenire sull'articolo 11 dello Statuto, disposizione già contenente la previgente disciplina dell'interpello, al fine di sostituire

¹³² Che, tuttavia, espressamente non si applica ai casi rientranti nell'ambito applicativo dei nuovi accordi preventivi per le imprese con attività internazionale (articolo 31-ter D. P. R. 633/1973) e alle fattispecie costituenti "nuovo investimento", in quanto per esse risulta possibile attivare una peculiare procedura di interpello *ad hoc* (articolo 2 D. Lgs. 147/2015).

Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, 2016. Circolare n. 9/E del 1° aprile. Pag. 5.

¹³³ AGENZIA DELLE ENTRATE, 2016. Circolare n. 9/E del 1° aprile. Pag. 3.

l'interpello cosiddetto "ordinario puro"¹³⁴ con un interpello che si articolasse sia in una dimensione puramente "ordinaria", sia in una "qualificatoria"; si proceda, tuttavia, per gradi. Ad oggi, il contribuente può interpellare l'Amministrazione per quattro ragioni: innanzitutto quando si trovi in una posizione di dubbio, di obiettiva incertezza rispetto all'applicazione di specifiche disposizioni tributarie a casi, evidentemente, personali oppure rispetto alla corretta qualificazione¹³⁵ di determinate fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie in essere da applicare alle medesime.

In secondo luogo, per consentire all'Amministrazione, tramite la corresponsione di elementi probatori a suffragio della propria tesi, di valutare la sussistenza delle condizioni affinché il contribuente possa aderire legittimamente a specifici regimi fiscali: evidentemente di maggior *favor* fiscale.

Ancora, il contribuente può richiedere un parere all'Amministrazione circa il potenziale profilo di abusività in relazione ad una determinata fattispecie.

Infine, è possibile interpellare l'Amministrazione al fine di ottenere la disapplicazione di disposizioni tributarie che, in ottica antielusiva, limitano fattispecie di favore per i contribuenti, come ad esempio deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta: ottenimento di tale disapplicazione, ovviamente, subordinato alla dimostrazione, da parte del contribuente, che nel caso specifico l'eventuale profilo di abusività non sussiste.

Quanto detto sinora ci consente di delineare e di dare un nome ed un cognome a ciascuna delle fattispecie di interpello, contenute rispettivamente all'articolo 11, comma 1, lettere a), b), c) e comma 2 dello Statuto, appena menzionate in via introduttiva.

La prima categoria di interpello è quella relativa al "nuovo" interpello ordinario: se *ante* riforma "risultavano precluse [...] tutte quelle valutazioni caratterizzate da una spiccata prevalenza degli elementi fattuali rispetto a quelli giuridici, ossia tutti i casi in cui, di fatto, il dubbio del contribuente- più che vertere sulla interpretazione delle norme- aveva ad oggetto la qualificazione del fatto"¹³⁶, in virtù della relativamente recente novella la proposizione di un'istanza d'interpello può essere legittimata da un'obiettiva incertezza¹³⁷ sia di natura

¹³⁴ Concernente "l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni medesime".

¹³⁵ Come si vedrà a breve, l'interpello "qualificatorio" rappresenta una delle principali novità del riordino dell'istituto dell'interpello.

¹³⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, 2016. Circolare n. 9/E del 1° aprile. Pag. 7.

¹³⁷ Giova spendere qualche parola in più sul requisito dell'obiettiva incertezza: si tratta di un presupposto applicativo dell'interpello (e come si vedrà appresso, la sua assenza rappresenta un vizio dell'istanza di interpello tale da determinarne l'inammissibilità dello stesso), in quanto altrimenti si correrebbe il rischio di "consultare" l'Amministrazione affinché essa appuri meramente determinati fatti (accertamento sul fatto) ovvero espletati attività aventi carattere tecnico e competenze specifiche esulanti dall'ambito fiscale (accertamento di tipo tecnico). Quanto al significato di "obiettiva incertezza", esso è desumibile *a contrario* dal comma 4 dell'articolo 11: "Non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente [...]".

interpretativa (interpello ordinario “puro”) che di natura qualificatoria (interpello qualificatorio). In sede di interpello qualificatorio, il contribuente può essere colto da un dubbio (obiettivo) concernente la corretta qualificazione di un fatto da egli posto in essere e di conseguenza riguardante l’applicazione¹³⁸ della corretta disposizione tributaria da applicarvi; esempi¹³⁹ da manuale possono essere dubbi riguardanti la valutazione di sussistenza di un’azienda ovvero di una stabile organizzazione all’estero¹⁴⁰, la riconducibilità di una determinata spesa alla categoria delle spese di pubblicità oppure a quelle di rappresentanza.

La lettera b) del comma 1 dell’articolo 11 dello Statuto disciplina il caso del cosiddetto interpello probatorio: il contribuente può interpellare l’Amministrazione al fine di ottenere una risposta circa “*la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l’adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti*”. Occorre precisare che la portata applicativa di tale tipologia di interpello risulta decisamente più limitata rispetto all’interpello ordinario (sia nell’accezione “puro” che “qualificatorio”), in quanto la norma appena richiamata sancisce che debba essere espressamente previsto dalle disposizioni sostanziali specifiche che il contribuente abbia la facoltà di attivare l’interpello probatorio. Infatti il Legislatore tributario prevede, ad oggi, una serie (circoscritta) di ipotesi, di disposizioni sostanziali specifiche, per l’appunto, che consentono al contribuente di attivare l’interpello probatorio al fine di accedere a questo o quel regime fiscale. A mero titolo esemplificativo, tra le ipotesi tassativamente individuate dal Legislatore si annoverano le istanze di interpello relative alla disciplina cosiddetta CFC (Controlled Foreign Companies) di cui all’articolo 167 TUIR¹⁴¹, le istanze relative alla continuazione del consolidato ex articolo 124, comma 5 TUIR¹⁴², le istanze presentate ai sensi dell’articolo 113 TUIR dagli enti creditizi che possono optare per la non applicazione del regime di *participation exemption* con riferimento alle partecipazioni acquisite nell’ambito di interventi finalizzati al recupero di crediti o alla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria [...] il tutto subordinato alla sussistenza di talune condizioni¹⁴³, le istanze presentate dalle società che presentano i requisiti per essere considerate “non operative”, nonché dalle società considerate

Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, 2016. *Circolare n. 9/E del 1° aprile*. Pagg. 9 ss.

¹³⁸ Sottile risulta la differenza con l’interpello ordinario “puro” in relazione al quale il dubbio grava sull’interpretazione di questa o quella disposizione tributaria più che sulla sua applicazione.

¹³⁹ Cfr. relazione illustrativa al D. Lgs. 156/2015.

¹⁴⁰ L’articolo 168-ter TUIR prevede, infatti, l’opzione per imprese residenti in Italia, aventi stabile organizzazione all’estero, di esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tali stabili organizzazioni estere.

¹⁴¹ Cfr. comma 5 e comma 8-ter.

¹⁴² L’obiettivo è verificare, in sede di operazioni di riorganizzazione, quali fusioni, se anche ex post perdurano i requisiti di cui agli articoli 117 ss. previsti per accedere al regime del consolidato fiscale.

¹⁴³ Lettere a) e b) del comma 2 del presente articolo.

in perdita sistematica ai sensi dell'articolo 30 L. 724/1994¹⁴⁴ relativamente alle cosiddette *società di comodo*, le istanze previste dall'articolo 110, comma 11, TUIR^{145 146}.

Seguendo l'ordine di declinazione della varie categorie di interpello di cui all'articolo 11 dello Statuto, a questo punto avrebbe dovuto essere affrontata quella relativa all'interpello anti-abuso; tuttavia, dovendosi eseguire a breve una trattazione *ad hoc* su di esso, si coglie l'opportunità di planare direttamente sul comma 2 del medesimo articolo che disciplina l'interpello disapplicativo. Si tratta dell'unica tipologia di interpello obbligatoria¹⁴⁷ per il contribuente il che sta a significare che qualora il contribuente desideri ottenere la disapplicazione di specifiche norme tributarie che, in funzione antielusiva, limitano *latu sensu* posizioni soggettive fiscalmente favorevoli (deduzioni, detrazioni...), egli deve necessariamente dimostrare che nel caso di specie il comportamento abusivo, temuto dal Legislatore, non può sussistere.

Risulta immediato il collegamento, o probabilmente il "prestito", con l'ormai abrogato articolo 37-bis D. P. R. 600/1973: nello specifico il comma 8¹⁴⁸ della previgente disciplina anti-abuso semi-generale, infatti, sanciva il medesimo obbligo in capo al contribuente rispetto a quello previsto nella disciplina attuale.

¹⁴⁴ L'articolo 4 prevede la non concessione del rimborso dell'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata a fini IVA per le società e gli enti non operativi; tuttavia l'articolo 4-bis concede facoltà a tali soggetti di interpellare l'Amministrazione per godere di tale rimborso soltanto dimostrando delle "oggettive situazioni". Tali società ed enti non operativi dovranno, tramite dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, acclarare la sussistenza delle "oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito [...]" al fine di richiedere il rimborso dell'eccedenza del credito IVA.

¹⁴⁵ Per limitare la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni, concretamente eseguite, tra imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori caratterizzati da regimi fiscali privilegiati tali spese e componenti negativi si ammettono in deduzione limitatamente al loro valore normale determinato ai sensi dell'articolo 9 TUIR (comma 10). Il comma 11 prevede, tuttavia, la possibilità per il contribuente di dimostrare che l'impresa estera controparte dell'operazione svolga prevalentemente attività commerciale ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad effettivi interessi economici.

¹⁴⁶ Comma, invero, abrogato per effetto della L. 208/2015 a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

¹⁴⁷ L'eliminazione dell'obbligatorietà relativa alle altre categorie di interpello se da un lato ha risposto positivamente all'esigenza di ridurre l'onerosità degli adempimenti per il contribuente, dall'altro ha fatto sì che l'Amministrazione perdesse un valido strumento di monitoraggio preventivo di fattispecie considerate "rischiose". Tuttavia, per evitare l'affievolimento del presidio del Fisco su tali situazioni "da attenzionare" il Legislatore ha introdotto un obbligo di segnalazione (*disclosure*) in dichiarazione per il contribuente che non abbia presentato istanza di interpello o che, pur presentata, si sia discostato dal parere dell'Agenzia.

Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, 2016. *Circolare n. 9/E del 1° aprile*. Pagg. 50 ss.

¹⁴⁸ Per comodità del lettore si riporta tale comma: "Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi [...]". A confronto si riporta il comma 2 dell'articolo 11 dello Statuto disciplinante l'interpello disapplicativo: "Il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi". Come si può notare, vengono impiegate le medesime parole.

La *ratio* retrostante all'obbligatorietà di tale tipologia di interpello risiede probabilmente nella (ovvia) ragione che il contribuente non ha il potere di auto-disapplicarsi disposizioni tributarie senza minimamente consultare l'Amministrazione. Ciononostante è salva la possibilità per il contribuente che non abbia ottenuto risposta favorevole¹⁴⁹ dal Fisco ovvero non abbia provveduto a presentare l'interpello (il che è sanzionato¹⁵⁰), di dimostrare le ragioni per cui nel caso di specie debbano essere disapplicate le norme antielusive anche in sede (successiva) di accertamento amministrativo e contenzioso¹⁵¹.

Una breve precisazione occorre eseguire, al termine di questa panoramica degli interpelli, al fine di delimitare la portata applicativa dell'interpello disapplicativo, soprattutto nei confronti di quello probatorio dal momento che il confine tra gli stessi potrebbe risultare sfumato.

Secondo l'Amministrazione¹⁵², infatti, l'interpello probatorio non si limiterebbe esclusivamente all'accesso propriamente detto a "*specifici regimi fiscali*"¹⁵³, bensì espanderebbe il suo raggio d'azione anche nei confronti di quelle fattispecie da cui discenderebbe la non operatività di determinate limitazioni ovvero l'applicabilità di regole speciali rispetto a quelle applicabili ordinariamente¹⁵⁴. Questa seconda sfaccettatura potrebbe condurre involontariamente a ritenere equivalenti l'interpello probatorio e quello disapplicativo, il che è assolutamente erroneo. Nel primo caso (interpello probatorio) il contribuente si trova dinanzi a norme tributarie "tipiche", fondate su predeterminazioni che hanno valenza sistematica, pertanto insensibili di fronte ad eventuali dimostrazioni da parte dello stesso; d'altro canto (interpello disapplicativo) il contribuente affronta disposizioni sostanzialmente antielusive derivanti da una valutazione preliminare eseguita dal Legislatore di tendenziale, ma non sistematica offensività della fattispecie¹⁵⁵. Il che porta a ritenere che il contribuente possa essere salvato qualora dimostri in quel determinato contesto, specifico e personale, la non sussistenza di un comportamento o di un effetto abusivo.

¹⁴⁹ Si esclude espressamente la possibilità di assimilare il parere negativo alla disapplicazione della disposizione ad un diniego di agevolazione da parte dell'Amministrazione.

Cfr. Consiglio di Stato, decisione 26 gennaio 2009, n. 414.

¹⁵⁰ Ai sensi dell'articolo 11, comma 7-ter, D. Lgs. 471/1997, la mancata presentazione di istanza d'interpello disapplicativo è punita con una sanzione amministrativa (compresa tra 2.000 e 21.000 euro), eventualmente raddoppiata qualora l'Amministrazione, in sede di accertamento, non acconsenta alla disapplicazione. La *ratio* del sistema sanzionatorio discende dal carattere obbligatorio e preventivo dell'interpello in questione.

Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, 2016. *Circolare n. 9/E del 1° aprile*. Pagg. 52-53.

¹⁵¹ Comma secondo dell'articolo 11 dello Statuto.

¹⁵² Ci si riferisce alla Agenzia delle Entrate che sul tema si è esposta attraverso la Circolare n. 9/E del 1° aprile 2016.

¹⁵³ Come, ad esempio, l'accesso al regime fiscale del consolidato mondiale ai sensi dell'articolo 132 TUIR.

¹⁵⁴ Ne è un esempio la disciplina CFC relativamente alle società controllate estere: il contribuente può chiedere all'Amministrazione la non operatività della tassazione per trasparenza, adducendo ovviamente determinati elementi probatori, invece prevista ordinariamente in tali contesti. In questo caso non si accede ad alcun regime specifico, bensì non opera una peculiare forma di tassazione.

¹⁵⁵ Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, 2016. *Circolare n. 9/E del 1° aprile*. Pag. 21.

Delineati i caratteri generali delle varie categorie di interpello, occorre ora comprendere come si attivi il procedimento di presentazione delle istanze. Da un lato legittimato alla presentazione dell'istanza d'interpello è il contribuente, anche non residente, nonché *“coloro che in base alla legge sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto dei contribuenti”* e i soggetti *“sostituti”* e *“responsabili”* d'imposta¹⁵⁶.

La controparte legittimata, solitamente¹⁵⁷, è rappresentata dalle Direzioni regionali della Agenzia delle Entrate, dovendosi ritenere superato il procedimento di presentazione delle istanze *“per il tramite”* delle Direzioni regionali alla Direzione Centrale: ciò consente di godere di un procedimento semplificato, maggiormente snello dal che dipende una immediata sottoposizione dell'istanza al soggetto competente per la risposta.

Il contribuente può ricorrere a diverse modalità di presentazione¹⁵⁸ delle istanze: consegna a mano, spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento, presentazione per via telematica attraverso l'impiego della posta elettronica certificata. Quanto ai termini di presentazione e risposta all'istanza, per la prima fattispecie il D. Lgs. 156/2015¹⁵⁹ ha innovato la previgente disciplina sancendo che le istanze, a qualunque categoria appartenenti, debbano essere presentate prima dei termini ordinari di presentazione della dichiarazione qualora l'oggetto di tali istanze abbia a che fare con comportamenti che trovano attuazione mediante la dichiarazione ovvero prima dell'assolvimento dell'obbligo fiscale oggetto dell'istanza o comunque connesso alla fattispecie. Il carattere preventivo che contraddistingue la presentazione delle istanze d'interpello è corroborato dal fatto che queste ultime non interferiscono con attività di controllo già avviate dall'Amministrazione o che comunque possono produrre effetti sul contribuente, il quale ne sia formalmente informato, se vertenti sull'oggetto d'interpello; ciò potrebbe accadere nel caso in cui il contribuente abbia già attuato l'operazione che successivamente sarebbe risultata oggetto dell'interpello.

Quanto alla risposta (scritta e motivata) dell'Amministrazione, ulteriore obiettivo del D. Lgs. 156/2015 era in origine la riduzione dei tempi di lavorazione delle istanze d'interpello: il

¹⁵⁶ Dal momento che elemento essenziale per la presentazione dell'istanza risulta la riferibilità della stessa a fattispecie concrete e personali, occorre effettuare due brevi precisazioni: innanzitutto, in materia di IVA, non sono legittimati alla presentazione dell'istanza d'interpello i soggetti passivi del tributo in questione, ovvero sia i consumatori finali, in quanto essi non intrattengono rapporti con l'Amministrazione, trattandosi essi di contribuenti di fatto e non di diritto. In secondo luogo, quanto alla presenza di sostituti o responsabili d'imposta, è sempre necessario indicare nell'istanza le generalità delle parti cui si riferisce l'oggetto d'interpello.

¹⁵⁷ Eventuali deroghe riguardano, tra le altre, istanze di interpello presentate da amministrazioni centrali dello stato ed enti pubblici di rilevanza nazionale, soggetti non residenti nel territorio dello Stato, soggetti di più rilevante dimensione (superati un volume d'affari o ricavi pari a 100 milioni € sulla base dell'ultima dichiarazione presentata).

Cfr. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato in data 4 gennaio 2016, protocollo n. 27.

¹⁵⁸ Cfr. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato in data 4 gennaio 2016, protocollo n. 27.

¹⁵⁹ Articolo 2, comma 2.

parere, dunque, deve essere fornito entro un termine perentorio di 90 giorni per gli interpelli ordinari *tout court* e 120 per le altre tipologie di interpello dalla ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente per la risposta. Confermata, inoltre, la regola del silenzio assenso¹⁶⁰ ai sensi del comma 3 dell'articolo 11: *“Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente”*. Si può affermare che l'Amministrazione *“risponda anche quando non risponde”* (BEGHIN, M.).

Dal punto di vista degli effetti della risposta¹⁶¹, viene sottolineato che essa vincola esclusivamente l'Amministrazione, non già il contribuente, il quale ben può “disobbedire”, con riferimento alla sola questione oggetto dell'istanza¹⁶²: ciò sta a significare che sono nulli eventuali atti impositivi e/o sanzionatori (mossi dall'Amministrazione) che si discostino dalla risposta esplicita o tacita tramite silenzio assenso. Il limite tracciato dal “solo oggetto dell'istanza” risulta di notevole importanza per una duplice ragione: innanzitutto perché, specie con riferimento all'interpello anti-abuso, spetta al contribuente delineare puntualmente la fattispecie (quindi norme di riferimento, settore impositivo¹⁶³, operazione posta in essere) e in secondo luogo in quanto la risposta fornita dall'Amministrazione produce i suoi effetti esclusivamente per il contribuente istante.

L' “oggetto dell'istanza”, a questo punto, ci fornisce un valido *assist* per discutere, senza pretesa di esaustività, riguardo al contenuto dell'istanza stessa. Come precedentemente affermato, essendo l'istanza relativa ad un caso specifico e personale non può che contenere da un lato i dati identificativi del contribuente istante (anche in caso di sostituzione o responsabilità d'imposta) e dall'altro la dettagliata e circostanziata descrizione della fattispecie da cui consegue l'esatta individuazione delle disposizioni relativamente alle quali si chiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione. Esattamente in relazione a quanto si chiede all'Amministrazione, l'istanza dovrà essere parametrata alla categoria

¹⁶⁰ Valida per tutte le categorie di interpello, a differenza della previgente disciplina tale per cui il silenzio assenso caratterizzava esclusivamente le istanze di interpello ordinario.

¹⁶¹ La natura di “pareri” delle risposte dell'Amministrazione viene confermata dal comma 1 dell'articolo 6 del D. Lgs. 156/2015: *“[...] le risposte alle istanze d'interpello di cui all'articolo 11 dello Statuto non sono impugnabili [...]”*.

Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, 2010. *Circolare n. 32/E del 14 giugno* e Corte Costituzionale del 14 giugno 2007, n. 191.

¹⁶² Anche nei confronti di comportamenti successivi del contribuente, purché riconducibili alla medesima fattispecie oggetto d'interpello.

¹⁶³ In realtà, nonostante la posizione contraria della Agenzia delle Entrate rinvenibile all'interno della Circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, nel caso dell'interpello anti-abuso potrebbe non essere richiesta l'indicazione del settore impositivo nei cui confronti si producono gli effetti legati alla dichiarazione o meno dell'abusività della fattispecie, in quanto la disciplina dell'abuso del diritto ha una portata applicativa trasversale verso ogni settore impositivo.

Cfr. DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pag. 141.

d'interpello¹⁶⁴ cui si riferisce l'oggetto della "disputa": pertanto se il contribuente, ad esempio, voglia chiedere all'Amministrazione un parere circa il suo accesso ad un determinato regime fiscale dovrà seguire il percorso relativo all'interpello probatorio, viceversa qualora intenda ottenere la disapplicazione di disposizioni antielusive al suo caso specifico dovrà rispettare le regole dell'interpello disapplicativo, su tutte l'obbligatorietà di tale istituto. Elemento imprescindibile dell'istanza è la soluzione proposta dal contribuente ed esposta in modo chiaro ed univoco. A partire da tale soluzione, infatti, si innesterà in primo luogo il procedimento di istruttoria che porterà l'Amministrazione a formulare la sua risposta favorevole o meno proprio rispetto alla soluzione dell'istante.

In sede di istruttoria, ricevuta l'istanza d'interpello, l'Amministrazione potrebbe riscontrare l'assenza di uno o più dei requisiti¹⁶⁵, alcuni dei quali citati appena sopra, fondamentali per la composizione dell'istanza stessa. Una significativa novità rispetto alla previgente disciplina risiede nell'istituto della regolarizzazione, o meglio nella richiesta di regolarizzazione. Qualora manchi¹⁶⁶, ad esempio, l'indicazione del tipo di istanza legata alla categoria d'interpello "desiderato" l'Amministrazione è tenuta ad invitare¹⁶⁷ il contribuente a regolare la sua posizione, pena inammissibilità dell'interpello presentato, colmando le lacune della propria istanza, perché, magari, non risulti agevole desumere se egli intenda ottenere un parere interpretativo, piuttosto che probatorio o disapplicativo, ovvero quando le informazioni rese risultino contraddittorie, pertanto inidonee a consentire all'Amministrazione la trattazione dell'istanza.

Non tutti i requisiti, però, sono regolarizzabili, in quanto in un'ottica di maggiore tutela per il contribuente e certezza del diritto l'articolo 5 del D. Lgs. 156/2015 ha innovato le ipotesi di inammissibilità dell'istanza d'interpello dovute a: mancanza dei dati identificativi dell'istante

¹⁶⁴ Potrebbe, tuttavia, accadere che in relazione ad una determinata fattispecie prospettata dal contribuente l'Amministrazione in sede istruttoria effettui valutazioni riconducibili ad una diversa categoria di interpello: potrebbe essere il caso della valutazione della sussistenza di un'azienda, necessaria sia per definire se si è o meno in presenza di condotta abusiva (interpello anti-abuso) sia in caso di interpellanti ordinari "puri" dovuti ad un dubbio interpretativo relativo alle disposizioni in essere. In tale eventualità la risposta dell'Amministrazione sarà comunque unica e resa nel termine più ampio, ovvero 120 giorni.

Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, 2016. *Circolare n. 9/E del 1° aprile*. Pagg. 32-33.

¹⁶⁵ Occorre precisare, come si vedrà a breve, che non tutti i requisiti di un'istanza di interpello hanno lo stesso "peso", in quanto, come si è accennato in precedenza, l'assenza dell'obiettivo incertezza in sede di interpello ordinario *latu sensu* determina l'inammissibilità del ricorso allo strumento dell'interpello.

¹⁶⁶ La posizione dell'Agenzia delle Entrate in merito è la seguente: la procedura di regolarizzazione viene attivata non tanto poiché si riscontra una carenza in quanto tale e pertanto essa debba essere colmata, quanto piuttosto in virtù della rilevanza di quello specifico requisito, la cui carenza o mancanza potrebbe determinare per l'Amministrazione l'impossibilità di rispondere al contribuente.

Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, 2016. *Circolare n. 9/E del 1° aprile*. Pag. 34.

¹⁶⁷ Entro 30 giorni dalla ricezione o consegna dell'istanza presso l'ufficio competente per la risposta; nei 30 giorni successivi il contribuente è tenuto a regolarizzare l'istanza carente.

Cfr. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato in data 4 gennaio 2016, protocollo n. 27.

e della “*circostanziata e specifica descrizione della fattispecie*”¹⁶⁸, mancanza di preventività, mancanza delle condizioni di obiettiva incertezza, reiterazione delle istanze per le quali il contribuente abbia già ottenuto un parere (salvo che egli renda informazioni o documentazioni non rappresentate precedentemente), presentazione di istanze che riguardano materie oggetto di procedure espressamente escluse dalla disciplina generale dell’interpello, quali l’interpello sui nuovi investimenti, presentazione di istanze che concernono questioni per le quali sono già state avviate attività di controllo il che potrebbe interferire con l’esercizio dei poteri accertativi dell’Amministrazione, onde evitare che il contribuente possa “salvarsi” da tali accertamenti ottenendo una “revisione” degli esiti degli stessi.

La carenza dei requisiti dell’istanza, tuttavia, non rappresenta l’unico caso “patologico” dell’istruttoria d’interpello, in quanto ai sensi dell’articolo 4, comma 1 del D. Lgs. 156/2015 “*Quando non è possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati*”¹⁶⁹, l’amministrazione chiede, una sola volta, all’istante di integrare la documentazione presentata”; si sancisce, inoltre, che la richiesta di documentazione integrativa è attivabile per qualunque categoria d’interpello e la risposta dell’Amministrazione deve essere resa entro 60 giorni dalla ricezione di suddetta documentazione.

Una volta, dunque, che vi sia stata risposta il comma 3 dell’articolo 11 dello Statuto prevede la possibilità per l’Amministrazione di comunicare al contribuente eventuali cambiamenti di orientamento rispetto alla precedente risposta fornita, sia esplicitamente che tacitamente tramite la regola del silenzio assenso, ovviamente “*con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell’istante*”. Concretamente, qualora il contribuente abbia già posto in essere il comportamento prospettato nell’istanza conformemente alla risposta (precedente) resa dall’Agenzia è “salvo” da eventuali atti impositivi o sanzionatori giustificati dal diverso parere contenuto nella risposta rettificata. Se, viceversa, il contribuente non abbia ancora posto in essere il comportamento di cui all’istanza di interpello e, nel momento in cui provvederà in tal senso, disattenda il parere rettificato dell’Amministrazione, quest’ultima potrà recuperare le imposte eventualmente dovute con relativi interessi senza l’irrogazione di sanzioni.

Lo Statuto, inoltre, così come novellato dal D. Lgs. 156/2015 prevede la possibilità, ai sensi del comma 6, per l’Amministrazione di pubblicare le risposte fornite in sede di interpello

¹⁶⁸ Tali elementi rappresentano il contenuto minimo indispensabile dell’istanza.

¹⁶⁹ Essi possono anche riguardare documenti, non in possesso dell’Amministrazione, rilevanti ai fini della risposta di quest’ultima.

mediante circolari o risoluzioni¹⁷⁰. Il tutto subordinato a precise ipotesi espressamente previste: in caso di medesima questione o questioni analoghe presentate da un numero elevato di contribuenti, di parere reso in seguito all'interpretazione di norme di recente approvazione o qualora nei confronti di esse non siano stati ancora forniti chiarimenti ufficiali, di segnalazioni relative a comportamenti non uniformi da parte dell'Amministrazione riguardo una determinata materia e infine ogni qual volta l'Amministrazione ritenga di interesse generale il chiarimento fornito. La pubblicazione delle risposte spetta esclusivamente alla Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate, la quale comunque non è esente, in caso di pubblicità delle risposte, dal provvedere all'ordinaria comunicazione di tali risposte a ciascuno degli istanti interessati in modo tale che si verifichino individualmente gli effetti propri della risposta all'interpello¹⁷¹.

Infine, prima di procedere all'analisi dettagliata dell'interpello anti-abuso, occorre domandarsi se il contribuente abbia la facoltà o meno di rinunciare all'interpello, essendo il procedimento *de quo* ancora in corso. La risposta a tale quesito è assolutamente affermativa; anzi, è necessario affermare che una significativa novità della disciplina attuale consiste per l'appunto nell'istituto della cosiddetta "rinuncia espressa"¹⁷². *"In pendenza dei termini di istruttoria dell'interpello, resta ferma la possibilità per i contribuenti di presentare con le modalità consentite la rinuncia espressa all'interpello all'ufficio competente"*¹⁷³: per effetto di ciò si determina una anticipata chiusura del procedimento, senza che venga data alcuna risposta e senza che, questione assai rilevante, il silenzio assuma significato favorevole verso il contribuente.

3.1.1 L'INTERPELLO ANTI-ABUSO

Tra le categorie di interpello spicca per rilevanza quello descritto alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 11, nonché richiamato dal comma 5 dell'articolo 10-bis dello Statuto¹⁷⁴: il

¹⁷⁰ E' esattamente grazie alla pubblicità di tali risposte che è stato possibile, per lo scrivente, analizzare l'orientamento dell'Amministrazione relativamente a fattispecie abusive in sede di operazioni societarie straordinarie, come verrà esposto successivamente.

¹⁷¹ Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, 2016. *Circolare n. 9/E del 1° aprile*. Pag. 44.

¹⁷² Viceversa per "rinuncia implicita" si intende la mancata presentazione della documentazione integrativa entro un anno dalla richiesta.

Cfr. articolo 4, comma 2 D. Lgs. 156/2015.

¹⁷³ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato in data 4 gennaio 2016, protocollo n. 27, punto 4.5.

¹⁷⁴ Per comodità del lettore, si riporta il passaggio: *"Il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto"*.

In merito, invero, potrebbe sorgere il dubbio circa la previsione di due interPELLI, richiamati in due distinte disposizioni, una sorta di "doppioni": parrebbe preferibile ritenere che l'interpello anti-abuso disciplinato nella disposizione generale sugli interPELLI (articolo 11) abbia per oggetto l'applicazione della disciplina *omnia* dell'abuso del diritto, mentre l'interpello cui fa riferimento la disposizione sull'abuso del diritto (articolo 10-bis)

contribuente può interpellare l'Amministrazione relativamente a *“l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie”* concreta e personale. Per concretezza si intende che l'operazione in questione, pur non ancora realizzata, debba essere reale, non debba tradursi in una mera ipotesi di operazione (in tal caso si rientrerebbe nel campo dell'astrattezza), in quanto devono già essere conosciuti gli elementi che la andranno a caratterizzare, a comporre. Per “personalità”, invece, si intende che l'operazione debba ascrivere ad un soggetto ben identificato¹⁷⁵, ovverosia quel soggetto nei cui confronti si produrranno gli effetti modificatori della sfera giuridica derivanti dall'operazione posta in essere. Quanto alla “specificità”, va da sé che l'operazione debba essere chiaramente determinata, precisa, circostanziata; il contribuente, nel momento in cui presenta la fattispecie in sede di istanza di interpello, avrà interesse a fornire più dettagli possibili sulla vicenda (quindi affermare la sostanza economica, provare le valide ragioni extra-fiscali non marginali...) in modo da escludere l'abusività dell'operazione.

In altre parole, il contribuente in via preventiva, non ipotetica, rispetto al compimento di un'operazione specifica e a lui riferita, che potrebbe essere in odore di abuso del diritto nei modi già approfonditi, *“aspira a conoscere se il Fisco apprezzi come elusiva o meno”*¹⁷⁶ detta operazione.

Si tratta a tutti gli effetti della qualificazione giuridica di una specifica fattispecie, il che potrebbe far sorgere il dubbio se la disciplina dell'interpello anti-abuso non sia in sostanza un doppione dell'interpello ordinario qualificatorio. Il mantenimento di un'autonoma figura di interpello (quello anti-abuso) è dettato dalla delicatezza e complessità delle valutazioni sottese alle operazioni potenzialmente sospette di abuso del diritto, nonché dalla peculiarità ed autonomia della disciplina stessa dell'abuso del diritto; il che giustifica, anche, perché per l'interpello anti-abuso sia previsto un termine di risposta più ampio (120 giorni) di quello caratterizzante l'interpello ordinario, sia “puro” che qualificatorio (90 giorni). In virtù di un *argumentum a contrario*, l'interpello anti-abuso può agire esclusivamente nei confronti delle richieste di qualificazione giuridica attinenti alle possibili vicende abusive.

sia finalizzato a comprendere se le operazioni siano o meno abusive. Pertanto, l'interpello menzionato nell'articolo 10-bis rappresenta una *species* di quello previsto all'articolo 11.

Cfr. DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pag. 136.

¹⁷⁵ Nulla osta che l'operazione, su cui si innesta il procedimento di interpello, possa riferirsi a più soggetti; in tal caso ciascuno di essi ha la facoltà di proporre interpello.

¹⁷⁶ DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pag. 147.

L'interpello anti-abuso, così come tratteggiato nella disciplina attuale, si discosta dal previgente interpello antielusivo contenuto nell'articolo 21¹⁷⁷, L. 30 dicembre 1991, n. 413, in ragione del “nuovo” perimetro applicativo. Rispetto alla farraginoso¹⁷⁸ disciplina previgente, orbene, l'interpello anti-abuso attuale non volge il suo raggio d'azione né verso le istanze aventi ad oggetto materie riconducibili all'articolo 37, comma 3 D. P. R. 600/1973, ovvero sia ipotesi di interposizione, né verso le istanze vertenti, ad esempio, la corretta qualificazione di una determinata spesa tra quelle di pubblicità e propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza ex articolo 108 TUIR in quanto tali ultime questioni rientrano nel novero delle ipotesi di interpello ordinario qualificatorio. Ancora, considerata la porta generale della disciplina dell'abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis dello Statuto, l'interpello anti-abuso dovrà essere caratterizzato nel dettaglio dagli elementi qualificanti l'operazione o l'insieme di operazioni, il settore impositivo relativamente al quale si pone il dubbio circa il potenziale profilo di abusività e di conseguenza le precise disposizioni di riferimento.

E soprattutto dovranno essere contenute nell'istanza le, ormai famigerate, “*valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondano a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*”¹⁷⁹. La necessità di inserire le valide ragioni economiche all'interno dell'istanza di interpello non deve stupire, dal momento che il contribuente, e questo vale in generale per l'istituto dell'interpello, deve contestualmente esporre la sua soluzione applicativa. Tale obbligo, di presentazione di una soluzione “propria”, risponde all'esigenza di assicurare che l'eventuale silenzio dell'Amministrazione sia da intendersi come adesione a tale soluzione del contribuente¹⁸⁰. Come manifestare la propria posizione (ovviamente tesa alla “bontà” dell'operazione) se non attraverso l'esplicitazione delle valide ragioni economiche le quali, *ex lege*, rappresentano delle esimenti nei confronti dell'abuso del

¹⁷⁷ Attualmente abrogato dall'articolo 7, comma 6 D. Lgs. 156/2015 e sostituito, dunque, dall'articolo 11, comma 1, lettera c) dello Statuto.

¹⁷⁸ L'interpello “speciale” di cui al previo articolo 21 L. 413/1991, infatti, era fruibile esclusivamente nei casi previsti dall'articolo 37-bis D. P. R. 600/1973 e in quelli menzionati appresso nel testo (essendo essi ancora in vigore a differenza dell'articolo 37-bis) il che comportava una palese disparità di trattamento fra coloro che potevano conoscere l'orientamento dell'Amministrazione, in quanto rientranti nei casi limite, e coloro ai quali invece tale opportunità era preclusa poiché la vicenda che li riguardava non era annoverata tra quelle enunciate *ex lege* per poter godere dell'interpello. Inoltre, i tempi di attesa per la risposta potevano toccare sino ad un massimo di 180 giorni ed era necessaria una diffida affinché la regola del “silenzio assenso” potesse operare. Tutte condizioni che rischiavano di disincentivare il ricorso all'istituto dell'interpello. Infine, incombeva sul contribuente, che non si fosse adeguato alla risposta del Fisco, l'onere di dimostrare, in sede di eventuale contezioso tributario, “*la non veridicità degli eventi dedotti nel procedimento di interpello o di addurne di diversi ed ulteriori*”.

Cfr. DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pagg. 145 ss.

¹⁷⁹ Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, 2016. *Circolare n. 9/E del 1° aprile*. Pagg. 19-20.

¹⁸⁰ Viceversa, qualora non vi fosse l'obbligo per il contribuente di presentazione della soluzione “propria”, in caso di silenzio, non si produrrebbe alcun effetto e la procedura d'interpello risulterebbe vana, improduttiva di risultati.

diritto? Tali ragioni economiche extra-fiscali potrebbero rappresentare degli indici “positivi” della presenza di sostanza economica, il che farebbe venir meno uno dei presupposti di constatazione di una fattispecie abusiva.

Anche nel caso di interpello anti-abuso, probabilmente a maggior ragione in tal caso, risulterà rilevante la motivazione dell’Amministrazione contenuta nella risposta: motivazione legata al contenuto dell’istanza, agli elementi di prova adottati, relativamente alla sostanza economica e alle valide ragioni extra-fiscali, e infine ai presupposti fattuali e al fondamento logico-giuridico della qualificazione enunciata dal Fisco.

In conclusione, il passaggio dalla previgente disciplina relativamente all’interpello “speciale” di cui all’articolo 21 L. 413/1991 a quella attuale contenuta in generale nell’articolo 11 dello Statuto si è rivelato senza ombra di dubbio positivo in quanto, da un lato, si è conferita all’abuso del diritto, e di conseguenza all’interpello anti-abuso, una “dignità” di istituto generale nei confronti di ogni tributo, dall’altro, sono state superate tutte le “falle” di cui alla precedente norma, quali l’eccessivo lasso temporale prima del ricevimento della risposta, la non automatica operatività della regola del “silenzio assenso”, l’impossibilità di avvalersi dell’interpello per ogni fattispecie elusiva a prescindere che esse siano o meno predeterminate¹⁸¹.

3.2 I PROFILI FISCALI DELLA TRASFORMAZIONE. CENNI

La trasformazione può essere considerata a tutti gli effetti e sotto tutti i profili, civilistico e fiscale, il paradigma della neutralità nei confronti di tutte le altre operazioni straordinarie: la trasformazione, infatti, *“non modifica la struttura societaria, non altera la compagine sociale, consente la prosecuzione dell’attività d’impresa in una logica di riorganizzazione e non è espressione di un atto di disinvestimento o di conversione dei beni in denaro”*¹⁸². Il primo comma dell’articolo 170 TUIR, con formula ricognitiva, sancisce che la trasformazione *“non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni [...]”*.

Si procede, dunque, lungo il medesimo percorso che verrà successivamente tracciato per quanto concerne le operazioni di fusione e scissione senonché con alcune peculiarità. Innanzitutto la trasformazione, solitamente, comporta il passaggio da una società caratterizzata da personalità giuridica ad una società di persone o viceversa¹⁸³, pertanto è

¹⁸¹ Cfr. DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino. Pagg. 156-157.

¹⁸² FANTOZZI, A., PAPARELLA, F., 2014. *Lezioni di diritto tributario dell’impresa*. CEDAM, Padova. Pag. 346.

¹⁸³ Ovviamente trasformazioni societarie possono avvenire anche tra società del medesimo tipo, ovvero da società di capitali in società di capitali o da società di persone in società di persone; tale tipo di trasformazione,

inevitabile che l'esercizio della società in oggetto debba risentire delle conseguenze della trasformazione dal momento che si passa a considerare una società soggetta ad imposta sul reddito delle società partendo da una società non soggetta a tale imposta o viceversa.

Tale esercizio, perciò, si scinde in due distinti periodi d'imposta e la ragione di ciò è abbastanza lapalissiana: nel passaggio da società di capitali a società di persone o viceversa viene a modificarsi il regime fiscale e di conseguenza il reddito prodotto *ante* trasformazione, “che troverà espressione in un apposito conto economico, ed essere oggetto di specifica dichiarazione”¹⁸⁴, verrà tassato secondo i criteri propri di quel soggetto d'imposta, così come il reddito *post* trasformazione.

Decisamente rilevante, in secondo luogo, è la disciplina avente ad oggetto il trattamento delle riserve e anche in questo caso occorre distinguere la *species* della trasformazione, se progressiva¹⁸⁵ o regressiva, in quanto la *ratio* risiede nel tentativo di assicurare che le riserve mantengano il medesimo regime del quale usufruivano in precedenza¹⁸⁶. Nel primo caso, *ex* comma terzo dell'articolo 170 TUIR, si garantisce la non riscossione di alcun tributo in capo ai soci della società di persone trasformatasi in società di capitali nel caso in cui i redditi conseguiti dalla *ex* società di persone, imputati immediatamente “per trasparenza” ai soci, fossero stati accantonati a riserve. Tuttavia, tale possibilità, intatta anche nella società di capitali risultante, è subordinata alla condizione tale per cui tali riserve di utili risultino ben distinguibili quanto alla loro origine presso il bilancio *post* trasformazione; solo in questo modo è possibile evitare una doppia imposizione in caso di distribuzione di tali riserve (già tassate per trasparenza nella *ex* società di persone) ai soci successivamente alla trasformazione.

In caso di trasformazione regressiva le riserve costituite presso la *ex* società di capitali, quanto al loro trattamento *post* trasformazione, vanno distinte in riserve “da capitale” e riserve “di utili”. Nel primo caso esse mantengono il proprio *status* anche dopo la trasformazione e quindi la loro distribuzione non costituisce reddito per i soci *ex* articolo 47, comma 5 TUIR¹⁸⁷. Per quanto riguarda le riserve di utili, in caso di ricostituzione con indicazione della

tuttavia, non è caratterizzata da conseguenze particolarmente degne di nota da un punto di vista fiscale, in quanto lo “statuto fiscale” resta invariato.

Cfr. FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pag. 637.

¹⁸⁴ POTITO, L., 2009. *Le operazioni straordinarie nell'economia delle imprese*. Giappichelli, Torino. Pag. 269.

¹⁸⁵ Trasformazione da società di persone a società di capitali.

¹⁸⁶ Si vuole evitare, in caso di trasformazione progressiva, una duplicazione d'imposta, mentre in caso di trasformazione regressiva un salto d'imposta.

Cfr. FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pag. 639.

¹⁸⁷ Si riporta il passaggio della disposizione: “Non costituiscono utili le somme e i beni ricevuti dai soci delle società soggette all'imposta sul reddito delle società a titolo di ripartizione di riserve o altri fondi costituiti con sopraprezzi di emissione delle azioni o quote, con interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove

loro origine nel bilancio *post* trasformazione sono attribuite *pro quota* ai soci nel periodo d'imposta in cui vengono distribuite o movimentate per scopi diversi dalla copertura delle perdite; viceversa, in caso di mancata ricostituzione o indicazione della provenienza, si imputano *pro quota* ai soci nel primo periodo d'imposta immediatamente successivo alla trasformazione.

Relativamente alla possibilità di riporto delle perdite fiscali pregresse, in caso di trasformazione progressiva, stando all'interpretazione ufficiale dell'Amministrazione¹⁸⁸, il riporto delle perdite è precluso e ciò per via di differenti trattamenti fiscali delle perdite tra società di capitali e società di persone: le perdite delle seconde vengono trasferite “per trasparenza” ai soci i quali potranno fruire della possibilità di compensare eventuali altri redditi d'impresa, nei limiti di cui agli articoli 8 e 84 TUIR. Viceversa, in caso di trasformazione regressiva, la società di persone, risultante dalla trasformazione, ha la possibilità di scomputare le perdite pregresse dal proprio reddito in via preliminare rispetto alla ripartizione “per trasparenza” ai soci.

Per completezza, infine, merita un cenno la casistica, di cui all'articolo 171 TUIR, relativa alle trasformazioni eterogenee, ovverosia quelle trasformazioni che determinano la fuoriuscita o l'ingresso nella sfera “lucrativa”, il mutamento causale del soggetto che si trasforma; il perno della disciplina in questione è la natura commerciale o meno dell'ente che si trasforma, infatti il TUIR disciplina quelle “*trasformazioni che, oltre ad essere civilisticamente eterogenee, lo sono pure fiscalmente, in quanto provocano la “decommercializzazione” dell'ente o la sua “commercializzazione”*”¹⁸⁹. Qualora una società di capitali si trasformi in un ente commerciale non si registra un mutamento del regime fiscale, pertanto l'operazione è priva di conseguenze differenti rispetto alle trasformazioni omogenee e di conseguenza non ne risulta intaccata la neutralità fiscale. Al contrario, in caso di passaggio in ente non commerciale, quale può essere una fondazione, si considera il realizzo di plusvalenze e minusvalenze latenti sulla base del valore normale¹⁹⁰ dei beni della società, qualora essi siano destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa¹⁹¹, sebbene non vi sia stato un vero e proprio evento traslativo, ma comunque l'interruzione del regime dei beni d'impresa.

Per quanto riguarda, invece, le riserve si seguono le regole osservate in precedenza relativamente al passaggio da società da società di capitali a società di persone.

azioni o quote, con versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale e con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta [...]”.

¹⁸⁸ Cfr. Agenzia delle Entrate, risoluzione 16 maggio 2005, n. 60/E.

¹⁸⁹ FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pag. 641.

¹⁹⁰ Per una corretta spiegazione di “valore normale” si rinvia all'articolo 9, comma terzo TUIR.

¹⁹¹ E' possibile, infatti, che un ente pur non commerciale eserciti un'attività d'impresa, sia pure, marginalmente, in via secondaria.

In caso di percorso inverso, da ente non commerciale a società di capitali, si parla di “conferimento limitatamente ai beni diversi da quelli già compresi nell’azienda o nel complesso aziendale dell’ente”¹⁹²; l’eventuale neutralità, anche in questa fattispecie, riguarda solo i beni afferenti all’eventuale attività commerciale (marginale) esercitata prima della trasformazione, mentre per quelli estranei alle finalità d’impresa spetta la disciplina del realizzo in ragione del valore normale dei beni stessi, essendo il conferimento dei beni assimilato alla cessione onerosa dei medesimi.

3.2.1 LA TRASFORMAZIONE E L’ABUSO DEL DIRITTO: IL CASO DELLA TRASFORMAZIONE DA S.P.A. IN S.R.L. AGRICOLA

Come è stato rilevato in precedenza, qualora la trasformazione avvenga tra società appartenenti al medesimo regime impositivo, e di conseguenza non viene ad alterarsi il cosiddetto statuto fiscale, trattandosi di società appartenenti al medesimo tipo sociale¹⁹³, suddetta operazione straordinaria non produce alcun apprezzabile effetto tributario.

Tant’è che questa categoria di trasformazione non risulta persino espressamente disciplinata dall’articolo 170 TUIR. Il silenzio legislativo che circonda questo tipo di trasformazione, tuttavia, comporta che debba porsi maggiore attenzione e approfondimento in caso di potenziali profili abusivi di cui una trasformazione, all’apparenza così “superficiale”, può essere portatrice.

In merito, il *leading case* è rappresentato dalla Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 177 in data 24 aprile 2008: il caso riguarda la (potenziale) trasformazione attuata da una società per azioni in una società a responsabilità limitata all’esclusivo scopo, a parere dell’Amministrazione, di godere di un favorevole regime riguardante il settore agricolo, ma non accessibile alle società per azioni. Dal momento che la fattispecie risale ad un momento storico precedente l’introduzione della clausola generale anti-abuso di cui all’articolo 10-bis dello Statuto, la trasformazione in oggetto sarebbe ricaduta nello spettro applicativo dell’articolo 37-bis D. P. R. 600/1973¹⁹⁴.

Tuttavia, stando alla Dottrina, la posizione di cui sopra dell’Amministrazione non risulta essere pienamente condivisibile e in codesta sede se ne proveranno a tratteggiare le ragioni.

¹⁹² POTITO, L., 2009. *Le operazioni straordinarie nell’economia delle imprese*. Giappichelli, Torino. Pag. 271.

¹⁹³ Ad esempio, da società a responsabilità limitata a società per azioni ovvero da società in nome collettivo a società in accomandita semplice; il fattore chiave è rappresentato dal fatto che la trasformazione operi o nel solo gruppo di società di capitali o solo in quello delle società di persone, senza agire trasversalmente.

¹⁹⁴ Cfr. FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pagg. 637-638.

Il regime agevolato, da cui deriva il vantaggio fiscale potenzialmente indebito e pertanto sindacabile da parte del Fisco, riguarda una peculiare opzione prevista dall'articolo 32 TUIR¹⁹⁵, tale per cui è possibile determinare il reddito su base catastale, così come avviene “naturalmente” per gli imprenditori agricoli, piuttosto che sull'ordinaria base dei dati di bilancio. Tale opzione è riservata a tutti i soggetti che esercitino esclusivamente le attività agricole di cui all'articolo 2135 del Codice Civile, perciò società di persone, società cooperative e anche società di capitali se e solo se caratterizzate dalla forma giuridica della società a responsabilità limitata¹⁹⁶; oggetto sociale, dunque, l'esercizio esclusivo di attività agricole e “società agricola” all'interno della denominazione sociale.

Quali sono le ragioni, dunque, che avrebbero spinto l'Amministrazione a contestare la trasformazione della società per azioni, per semplicità *Alpha*, in società a responsabilità limitata? Si parla di “*utilizzo improprio degli strumenti giuridici*”, in quanto “*la tassazione su base catastale deriverebbe da un uso improprio dell'operazione di trasformazione*”¹⁹⁷ al fine di acquisire quei requisiti soggettivi (la veste giuridica di società a responsabilità limitata) per poter rientrare nel regime di maggior *favor* fiscale; in assenza di tali requisiti soggettivi le società di capitali, ad eccezione di quelle a responsabilità limitate, contrastano con quelle che sono state *ab origine* le scelte politico-economiche del Legislatore. Posizione, torniamo a dire, decisamente debole da parte dell'Amministrazione e pertanto non condivisibile. In ambito societario, infatti, uno dei primi, se non addirittura il primo in assoluto, momenti ascrivibili alla pianificazione fiscale risiede proprio nella scelta della veste giuridica da assegnare alla neo società e tale scelta viene eseguita anche in ragione di quello che potrebbe essere il regime di tassazione meno opprimente, ma comunque consentito dall'ordinamento tributario. L'autonomia negoziale (nel caso di specie la volontà di trasformare una società per azioni in una società a responsabilità limitata), caposaldo dell'ordinamento civilistico, qualora conduca ad un risparmio d'imposta metabolizzato dal sistema, non provocherebbe alcun profilo elusivo in quanto semplicemente ha consentito al contribuente di sfruttare a proprio favore una possibilità concessa dal Legislatore tributario; l'operazione in questione non

¹⁹⁵ Per comodità del lettore si riporta il passaggio della disposizione: “*Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso*”.

¹⁹⁶ Così come da ultima novella da parte dell'articolo 1, comma 1093 L. 27 dicembre 2006, n. 296 (“*Legge finanziaria per il 2007*”).

Resterebbero, dunque, escluse le sole società per azioni. Tale discriminazione si baserebbe su un criterio dimensionale, essendo tale forma giuridica pensata dal Legislatore per società di grandi dimensioni e per attività economiche di “maggior peso”. Discriminazione, invero, abbastanza opinabile in quanto si fa mero riferimento alla forma giuridica, anziché alle effettive dimensioni

Cfr. STEVANATO, D., 2008. *Trasformazione in s.r.l. agricola ed elusione tributaria: è davvero aggirato lo spirito della legge?* Corriere Tributario, 21, pagg. 1721 ss..

¹⁹⁷ STEVANATO, D., 2008. *Trasformazione in s.r.l. agricola ed elusione tributaria: è davvero aggirato lo spirito della legge?* Corriere Tributario, 21, pag. 1719.

configurerebbe alcun abuso dell'autonomia negoziale, come invece sentenziato dall'Amministrazione, pertanto non ne deriverebbe alcun risparmio d'imposta indebito.

Il soggetto che operi nel settore dell'agricoltura ha l'espressa facoltà, *ex lege*, di scegliere del tutto liberamente il tipo sociale, anche ragionando riguardo le regole fiscalmente applicabili. Nulla osta, inoltre, che la scelta del tipo sociale possa essere eseguita non solo in sede di costituzione della società, bensì anche successivamente in sede di trasformazione: il contribuente semplicemente si adegua a quanto previsto dal sistema, il quale offre delle possibilità di agevolazione.

Che morale, dunque, è possibile trarre da ciò? Ancora una volta risulta decisamente necessario rimarcare il confine che esiste, e che mai deve venir meno, tra la lecita pianificazione fiscale e le fattispecie abusive; al contrario l'Amministrazione, equiparando i suddetti aspetti, sembra optare per la via dell'obbligo nei confronti del contribuente di adottare il regime fiscalmente più oneroso, quando in realtà, come è stato ampiamente discusso, le norme antielusive confluite nell'attuale articolo 10-bis dello Statuto non hanno tale *ratio*. Senza contare, poi, un difetto di uguaglianza qualora si impedisse, tornando al caso di specie, alle società per azioni di trasformarsi in società a responsabilità limitata, in quanto sarebbero implicitamente "agevolate" le neo società (le quali, infatti, essendo a conoscenza della norma nascerebbero già come società a responsabilità limitata) a danno delle società già operanti nel mercato, penalizzate in tal modo semplicemente per aver in passato effettuato una scelta differente: "*semel s.p.a., semper s.p.a.*"¹⁹⁸.

3.3 I PROFILI FISCALI DELLA FUSIONE. CENNI

Prima di analizzare gli eventuali profili di elusione nell'ambito di una fattispecie di fusione societaria, risulta necessario studiare la dimensione fiscale della suddetta, pur per cenni, al fine di comprendere dove potrebbe innestarsi un potenziale abuso del diritto.

La disciplina fiscale della fusione risiede nell'articolo 172 TUIR, il cui comma 1 sottolinea la caratteristica (da un punto di vista fiscale) peculiare delle operazioni straordinarie in generale, già menzionata a più riprese, ovvero la neutralità: la fusione "*non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate [...]*"¹⁹⁹. Il che risulta assolutamente coerente con il principio secondo cui, anche sul piano

¹⁹⁸ STEVANATO, D., 2008. *Trasformazione in s.r.l. agricola ed elusione tributaria: è davvero aggirato lo spirito della legge?* Corriere Tributario, 21, pag. 1723.

¹⁹⁹ Fatta eccezione per un eventuale conguaglio in denaro per i soci derivante dal cambio delle partecipazioni originarie, il quale di per sé è anch'esso neutrale fiscalmente; anche relativamente ai soci vi è una continuità delle posizioni relative alle partecipazioni, in quanto nel patrimonio degli stessi le partecipazioni nella risultante sostituiscono quelle nell'incorporata ereditandone, però, il valore fiscalmente riconosciuto.

prettamente tributario, “con la fusione conserva piena continuità la vita delle società partecipanti, la quale risulta soltanto diversamente organizzata e regolata, senza che possa intravedersi un trasferimento dei patrimoni, senza che all’attuazione dell’operazione possano essere direttamente collegati redditi imponibili (o perdite deducibili)”²⁰⁰.

Le questioni fiscalmente rilevanti in sede di fusione ruotano attorno a tre questioni principali, brevemente esposte appresso: i profili fiscali connessi all’emersione delle cosiddette “differenze di fusione”, la possibilità (e i limiti) per l’incorporante di “godere” delle perdite fiscali in capo all’incorporata, l’eventuale trattamento delle riserve in sospensione d’imposta presenti nel bilancio dell’incorporata.

Quanto alle differenze di fusione²⁰¹, ancora una volta in linea con il principio della neutralità fiscale, il secondo comma dell’articolo 172 prevede che non si tenga alcun conto, ai fini della determinazione del reddito della società risultante, di esse; va da sé che un eventuale utilizzo del disavanzo (da concambio o da annullamento) al fine di rivalutare gli elementi patrimoniali non può trovare riconoscimento, legittimità da un punto di vista fiscale. In altre parole, il costo, fiscalmente riconosciuto, di tali componenti resta tale e quale allo *status quo ante* fusione. Ne consegue che eventuali ammortamenti calcolati sui maggiori valori iscritti non risulteranno deducibili, nonché eventuali plusvalori o minusvalori emergenti da cessioni di cespiti rivalutati dovranno essere calcolati come se la rivalutazione²⁰² non fosse mai accaduta. Ovviamente si sta facendo riferimento esclusivamente alla dimensione fiscale dell’operazione: infatti ne deriva un doppio binario, civilistico e fiscale, che “costringe” la società risultante dalla fusione a predisporre in sede, evidentemente extra-contabile, di dichiarazione dei redditi un “prospetto di riconciliazione” dei valori di bilancio con quelli fiscalmente riconosciuti²⁰³. Tuttavia, lo sfasamento tra valori civilistici e fiscali può essere risolto attraverso la possibilità, in ottica di *favor* del Legislatore nei confronti delle

Cfr. FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pag. 647.

²⁰⁰ POTITO, L., 2009. *Le operazioni straordinarie nell’economia delle imprese*. Giappichelli, Torino. Pag. 146.

²⁰¹ Le differenze di fusione possono essere di segno positivo, pertanto si parlerà di “avanzi”, ovvero di segno negativo, “disavanzi”, e possono sorgere in due distinte, ma non necessariamente alternative, modalità: in sede di annullamento di partecipazioni della incorporata di titolarità della incorporante per effetto della fusione (in tal caso si avrannoavanzi o disavanzi da annullamento) ovvero dal rapporto di cambio tra le partecipazioni di nuova emissione e quelle già circolanti delle società partecipanti alla fusione (avanzi o disavanzi da concambio). Le differenze da annullamento vengono generate dal differenziale di ammontare tra il patrimonio netto dell’incorporata e il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni nell’incorporata di titolarità dell’incorporante: se il primo è superiore al secondo si produrrà un avanzo, viceversa un disavanzo. Le differenze da concambio, invece, sorgono in caso di non corrispondenza tra l’aumento di capitale sociale nell’incorporante o risultante (per “accogliere” i soci dell’incorporata o fusa) e il patrimonio netto dell’incorporata o fusa: dunque, se il primo è superiore al secondo emergerà un disavanzo, viceversa un avanzo. Cfr. FANTOZZI, A., PAPARELLA, F., 2014. *Lezioni di diritto tributario dell’impresa*. CEDAM, Padova. Pagg. 354-355.

²⁰² Derivante dall’ “utilizzo” del disavanzo da concambio o da annullamento.

²⁰³ Ultimo periodo del comma secondo dell’articolo 172 TUIR.

riorganizzazioni aziendali, per la società risultante di affrancare i maggiori valori iscritti riguardanti le immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva progressiva a scaglioni²⁰⁴. Gli effetti fiscali del pagamento di tale imposta sostitutiva si producono, per quanto concerne il calcolo degli ammortamenti, già a partire dall'esercizio in cui ci si avvale dell'opzione, mentre relativamente al realizzo dei beni si dovrà attendere il quarto esercizio successivo²⁰⁵. Parzialmente in deroga alla possibilità di affrancamento appena osservata, è la disciplina del riallineamento, dei valori di avviamento e dei marchi; se ne rimanda, tuttavia, in nota il cenno in favore dell'eventuale curiosità del lettore²⁰⁶.

Quanto alla possibilità del riporto delle perdite fiscali pregresse²⁰⁷ dalla società incorporata a beneficio dell'incorporante, la disciplina generale relativa alle perdite fiscali, contenuta nell'articolo 84 TUIR, sancisce che la perdita pregressa possa essere utilizzata in ottica di abbattimento del reddito imponibile, pur con alcune restrizioni²⁰⁸. Pertanto tale diritto, ovviamente della società in perdita, non può che essere trasferito alla società incorporante, quindi per il suo giovamento, per effetto della fusione. Tuttavia, e se ne comprenderà meglio la *ratio* successivamente, al fine di contrastare utilizzi distorti, abusivi di tale diritto sono state previste dal Legislatore alcune limitazioni. Si tratta più che altro di dimostrare, per il tramite di "*parametri economico-patrimoniali desumibili dalle risultanze contabili*"²⁰⁹, che la società, le cui perdite saranno "godute", poteva essere considerata a tutti gli effetti in

²⁰⁴ Il comma 10-bis dell'articolo 172 fa esplicito rinvio all'articolo 176, comma 2-ter il quale, nell'ambito dei conferimenti, prevede l'opzione di tale imposta sostitutiva progressiva caratterizzata da 3 scaglioni: aliquota del 12% sul plusvalore fino a concorrenza dell'importo di 5 milioni €, 14% sulla parte eccedente del plusvalore tra i 5 e i 10 milioni €, 16% sulla parte di plusvalore che ecceda i 10 milioni €.

²⁰⁵ Se il bene dovesse realizzarsi prima del quarto anno successivo a quello in cui si sceglie il pagamento dell'imposta sostitutiva, il maggior valore viene "fiscalmente" ibernato, sebbene l'importo dell'imposta sostitutiva versato sino al quarto anno venga scomputato dall'ordinaria imposta sui redditi.

Cfr. POTITO, L., 2009. *Le operazioni straordinarie nell'economia delle imprese*. Giappichelli, Torino. Pag. 148.

²⁰⁶ Ai sensi dell'articolo 15, commi 10-12 D. L. 185/2008 l'imposta sostitutiva di riallineamento è pari al 16% e si paga in un'unica soluzione. Disciplina estesa anche alle cosiddette "attività diverse" da quelle previste dal TUIR, quindi beni intangibili che non rientrano nel novero dei "beni immateriali".

²⁰⁷ Si precisa sin da ora che la disciplina relativa alle perdite fiscali in sede di fusione è stata estesa ai sensi della L. 244/2007 ("Legge finanziaria per il 2008"), secondo la medesima *ratio* antielusiva, al riporto delle eccedenze di interessi passivi indeducibili in quanto superiori ai limiti di cui all'articolo 96, comma 5 TUIR.

²⁰⁸ Come da attuale formulazione dell'articolo 84 TUIR, la perdita può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi nei limiti del 80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo (della perdita) che trova capienza nel (80% del) reddito imponibile. Tale limite non opera nei confronti delle perdite subite nei primi tre anni di (nuova) attività d'impresa, in quanto si ritiene sia fisiologico, in una fase embrionale della società, ritrovarsi in perdita. Grazie all'articolo 23, comma nono del D. L. 98/2011 è stato soppresso il previgente limite temporale quinquennale di riporto in avanti delle perdite fiscali (nonché degli interessi passivi).

²⁰⁹ FANTOZZI, A., PAPARELLA, F., 2014. *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*. CEDAM, Padova. Pag. 362.

attività²¹⁰. Qualora risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e di spese per il personale dipendente, inclusi i contributi, relativo all'esercizio precedente a quello in cui si delibera la fusione superiore al 40% della media (delle stesse componenti) dei due esercizi anteriori (*"limite relativo all' an"*²¹¹), allora la perdita sarà riportabile (nell'incorporante) nei limiti del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio ovvero, se inferiore, dalla situazione patrimoniale ex articolo 2501-quater del Codice Civile²¹² (*"limite relativo al quantum"*²¹³). Qualora, dunque, siano soddisfatti tali requisiti²¹⁴ le perdite sono integralmente riportabili, purché nei limiti del già citato articolo 84 TUIR.

Caso specifico riguarda le fusioni con annullamento, poiché ai sensi del comma settimo dell'articolo 172 *"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"*; la ratio è evitare che l'incorporante/partecipante non solo porti in diminuzione dei propri redditi le perdite pregresse dell'incorporata/partecipata, ma "goda" anche delle minusvalutazione della partecipazione della società, si ricorda partecipata, in perdita. Si vuole insomma evitare un doppio beneficio fiscale per la società incorporante²¹⁵.

Ultimo aspetto da considerare brevemente è quello relativo alla disciplina delle riserve in sospensione d'imposta, dal momento che la fusione determina una *"riunificazione dei patrimoni netti"*²¹⁶. Il patrimonio netto emergente nell'incorporante per effetto della fusione

²¹⁰ In realtà, dal momento che non vengono fissate delle soglie minime delle componenti esposte a breve nel testo, è ragionevole ritenere che più che parlare di "attività" o "vitalità" della società incorporata si dovrebbe fare riferimento all'assenza di un suo recente depotenziamento.

Cfr. FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pag. 666.

²¹¹ FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pag. 666.

²¹² Non si tiene conto dei conferimenti e versamenti effettuati nei 24 mesi precedenti la data cui si riferisce la situazione patrimoniale: l'evidente ratio è evitare che si aumenti, così, l'ammontare della perdita deducibile (poiché rientrante nei limiti, in questo modo, più ampi del patrimonio).

²¹³ FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pag. 666.

²¹⁴ Secondo l'Amministrazione, tali requisiti di "vitalità" dovranno sussistere fino al momento in cui sarà eseguita la fusione.

Cfr. Agenzia delle Entrate, risoluzioni n. 116/E/2006, n. 143/E/2008, Circolare n. 9/E/2010.

²¹⁵ Cfr. FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pag. 668.

²¹⁶ Nelle fusioni con concambio, infatti, il patrimonio netto *post* fusione dovrebbe coincidere con la somma dei patrimoni netti delle società partecipanti *ante* fusione, viceversa quando vi è fusione con annullamento il patrimonio netto risultante dovrebbe corrispondere alla somma dei patrimoni netti *ante* fusione defalcato il valore della partecipazione dell'incorporante nell'incorporata.

deve mantenere, nei limiti del patrimonio netto dell'incorporata, tutte le “*qualità fiscalmente rilevanti di quest'ultimo*”, poiché esso appartiene sì all'incorporante, ma non ha del tutto origine presso la stessa, bensì anche presso l'incorporata²¹⁷; e dato che un patrimonio netto è costituito da capitale sociale più riserve, tra queste ultime non è possibile fare a meno di discutere, pur per sommi capi, circa la dimensione fiscale di quelle in sospensione d'imposta. Stando al comma quinto dell'articolo 172 tali riserve possono ben distinguersi in due categorie, ovverosia le riserve che sono sottoposte a tassazione solo se distribuite ai soci, e le riserve che sono sottoposte a tassazione anche se verranno utilizzate in altro modo rispetto alla distribuzione ai soci, purché non vengano utilizzate a copertura delle perdite: quasi a voler giocare con le parole, le prime sono anche dette “*di secondo grado*”, le seconde “*di primo grado*”²¹⁸. La disciplina della fusione prevede, per evitare che scampino alla tassazione, che le riserve “di primo grado” vengano ricostituite nel bilancio dell'incorporante, utilizzando prioritariamente l'avanzo di fusione, in modo tale che vengano tassate se e solo se verranno mobilitate secondo la destinazione originaria; l'obbligo di ricostituzione giustifica l'irrelevanza di tali riserve a fini fiscali. In caso di mancata o impossibile ricostituzione esse verranno attratte a tassazione a prescindere dalla ragione che ne ha prodotto la non ricostituzione²¹⁹.

Discorso diverso deve essere tenuto per quanto riguarda le riserve “di secondo grado”, una cui mancata ricostituzione non comporta *tout court* la tassazione delle stesse: tali riserve concorrono a formare reddito imponibile qualora sia avvenuta distribuzione ai soci del capitale sociale o dell'avanzo di fusione nel limite dell'avanzo di fusione o dell'aumento di capitale per un ammontare eccedente la somma dei capitali delle società partecipanti alla fusione (al netto di eventuali partecipazioni reciproche). Ancora, nel caso in cui dette riserve siano state imputate a capitale sociale prima della fusione esse assumeranno rilevanza a fini fiscali solo qualora il capitale venisse distribuito per esuberanza.

Non sembra, tuttavia, essere questa la sede per discutere del problema relativo all'eventuale coesistenza di ambedue le tipologie di riserve in questione e di conseguenza comprendere, in tal caso, per quale di esse debba essere utilizzato dapprima l'avanzo di fusione.

Cfr. FANTOZZI, A., PAPARELLA, F., 2014. *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*. CEDAM, Padova. Pag. 359.

²¹⁷ Cfr. FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pag. 656.

²¹⁸ POTITO, L., 2009. *Le operazioni straordinarie nell'economia delle imprese*. Giappichelli, Torino. Pag. 151.

²¹⁹ Cfr. FANTOZZI, A., PAPARELLA, F., 2014. *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*. CEDAM, Padova. Pag. 359.

3.3.1 LA FUSIONE E L'ABUSO DEL DIRITTO: IL RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI E DEGLI INTERESSI PASSIVI

Come probabilmente sarà stato intuito, la “miccia di innesco” di una potenziale fattispecie abusiva, in sede di fusione, non può che risiedere nella disciplina del riporto delle perdite pregresse (e degli interessi passivi) dell'incorporata da parte dell'incorporante. Il comma settimo dell'articolo 172, infatti, non è altro che un insieme di vincoli caratterizzati da una chiara *ratio* antielusiva, in quanto “*preordinati a contrastare il commercio delle bare fiscali ovvero le operazioni che tendono ad aggirare i vincoli previsti in via ordinaria all'utilizzo delle perdite pregresse*”²²⁰. L'introduzione di tale disposizione, nel 1986, avvenne al fine di contrastare la diffusa prassi di attuare fusioni tra società in utile e società in perdita, in modo tale da consentire alle prime di godere, nei periodi d'imposta successivi alla fusione, delle perdite pregresse delle seconde in abbattimento del proprio reddito imponibile²²¹.

In altri termini, la pratica del commercio delle cosiddette bare fiscali consiste nell'incorporare aziende assolutamente inattive o quasi, prive di alcuna capacità produttiva, al solo scopo di acquisire il vantaggio fiscale derivante dalla riduzione del proprio carico d'imposta per il tramite dell'utilizzo delle perdite, ascrivibili alla società incorporata²²², che andranno a diminuire l'imponibile dell'incorporante. In tale direzione procede la previsione di escludere, ai fini del calcolo della situazione patrimoniale cui riferire la perdita da riportare, i versamenti e i conferimenti eseguiti nei 24 mesi precedenti.

Dal momento che l'introduzione della serie di vincoli aventi funzione antielusiva è da ricondurre, cronologicamente parlando, ad un'epoca anteriore, sarebbe lecito domandarsi se alla luce della nuova disciplina relativa all'abuso del diritto le disposizioni limitative del riporto delle perdite fiscali possano essere diversamente interpretate. E' possibile il riporto delle perdite fiscali qualora la società incorporata, pur non rispettando le condizioni di “riportabilità” di cui al comma settimo dell'articolo 172, non sia considerata una “bara fiscale” e di conseguenza qualora l'intera operazione di fusione non si configuri come fattispecie abusiva ai sensi dell'articolo 10-bis dello Statuto?

In via generale, bara o non bara fiscale, occorre affermare che trattandosi di disposizioni antielusive anteriori alla attuale disciplina relativa all'abuso del diritto, poteva esserne richiesta la disapplicazione facendo ricorso alla previgente clausola anti-elusiva, ovvero sia l'articolo 37-bis D. P. R. 600/1973, nello specifico il comma ottavo secondo cui “*Le norme*

²²⁰ FANTOZZI, A., PAPARELLA, F., 2014. *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*. CEDAM, Padova. Pag. 361.

²²¹ Cfr. FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pag. 663.

²²² Cfr. POTITO, L., 2009. *Le operazioni straordinarie nell'economia delle imprese*. Giappichelli, Torino. Pagg. 149-150.

tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi". Ad oggi, in virtù della "nuova" disciplina dell'abuso del diritto e della riforma dell'istituto dell'interpello, la disposizione di cui appena sopra, essendo l'articolo 37-bis abrogato e sostituito dall'articolo 10-bis, "risorge" nell'attuale formulazione dell'articolo 11, comma secondo dello Statuto, attraverso l'interpello disapplicativo: *"Il contribuente interpella l'Amministrazione finanziaria per la disapplicazione norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi".*

Per rispondere ora ai quesiti posti in precedenza, si parta dal presupposto che la posizione dell'Amministrazione in merito alla dimostrazione che la società incorporata non rientra nel novero delle bare fiscali, pertanto risulta essere in grado di svincolarsi dai limiti previsti dall'articolo 172, comma settimo TUIR, risulta abbastanza chiara: il mancato superamento delle condizioni previste dalla disposizione appena citata deve essere meramente contingente e non riconducibile ad un effettivo depotenziamento della società ovvero l'operazione di fusione, per come è stata strutturata, non deve comportare la mera compensazione delle perdite fiscali (e degli interessi passivi) da un lato con *latu sensu* gli utili dall'altro. Diversamente, l'Amministrazione sembra conferire scarsa rilevanza ad eventuali ragioni economiche, distinte evidentemente da quelle di natura fiscale, che hanno sorretto l'operazione di fusione a cui hanno partecipato società non caratterizzate da "vitalità" secondo gli standard di cui al comma settimo dell'articolo 172.

Quanto alla possibilità, dunque, che società, pur prive di "vitalità" secondo i caratteri tratteggiati in precedenza, possano godere della disapplicazione delle disposizioni limitative al riporto delle perdite fiscali e degli interessi passivi, essa dipende come detto dalla mera contingenza dell'incapacità di superare i famigerati requisiti previsti dalla disciplina della fusione. Potrebbe essere sufficiente dimostrare, caso per caso ovviamente, che la società sospettata di essere una bara fiscale risulti comunque in grado di conseguire un ammontare di ricavi congruo alla propria gestione caratteristica, nonché di sostenere adeguati costi per il personale dipendente; inoltre, fattore utile a "scagionare" la società in perdita potrebbe essere la constatazione che, al momento dell'effettuazione dell'operazione di fusione, i titoli delle società coinvolte vengono negoziati su mercati regolamentati il che rappresenta per il Legislatore un indice di "garanzia" contro eventuali intenti elusivi delle parti.

Ulteriore elemento salvifico, successivo alla non ascrivibilità della società in perdita nel novero delle bare fiscali, potrebbe essere la verifica della non abusività dell'operazione di fusione nel suo complesso secondo il percorso tratteggiato dall'articolo 10-bis dello Statuto: e dunque analizzando le valide ragioni extra-fiscali dell'operazione *in toto*, quali reali ragioni economico-imprenditoriali prevalenti rispetto alle ragioni prettamente fiscali, la non essenzialità del vantaggio fiscale legato alla riportabilità delle perdite fiscali e degli interessi passivi da parte dell'incorporante rispetto alla totalità dei benefici conseguibili dalla stessa e, infine, comprendendo se l'operazione sarebbe stata comunque posta in essere a prescindere dal beneficio fiscale del riporto.

In conclusione, acclarato che la società in perdita non rientra nella categoria delle bare fiscali e che l'operazione di fusione *ex se* non sia abusiva ai sensi dell'articolo 10-bis dello Statuto, pare si possa procedere nel verso della disapplicazione delle disposizioni limitative di cui al settimo comma dell'articolo 172 TUIR e quindi nel senso della possibilità di riporto delle perdite (e degli interessi passivi) anche nei confronti dei soggetti non rispettanti i requisiti di "vitalità" di cui alla norma appena citata.

3.4 I PROFILI FISCALI DELLA SCISSIONE. CENNI

Per quanto concerne la scissione, probabilmente si tratta dell'unico caso, tra le diverse operazioni straordinarie, tale per cui potrebbero essere spese maggiori parole relativamente ai profili abusivi della stessa rispetto ai profili fiscali più generali. Quanto a questi ultimi, la disciplina fiscale riguardante la scissione è sostanzialmente mutuata da quella precedente relativa alla fusione²²³²²⁴; l'articolo 173 TUIR si apre con la consueta, ormai, formula di rito *"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 [...]".* Ribadita ancora una volta la neutralità fiscale dell'operazione, sia per quanto riguarda eventuali plusvalori o minusvalori formati presso la scissa e/o presso le beneficiarie, sia per quanto verte per il cambio delle partecipazioni originarie dei soci con le

²²³ *"Tra scissa e beneficiaria si riallaccia infatti un rapporto di continuità non dissimile a quello che intercorre tra incorporata ed incorporante, fondato, se non proprio sull'identità soggettiva, sul perpetuarsi nelle società derivanti dall'operazione degli elementi costitutivi (patrimonio e compagine sociale) delle società partecipanti".* FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia.* CEDAM, Padova. Pag. 673.

²²⁴ Una peculiarità dell'operazione di scissione rispetto alla fusione risiede nella situazione tale per cui in sede di attribuzione ai soci delle partecipazioni nelle beneficiarie non avviene automaticamente un annullamento (come potrebbe accadere in caso di fusione per incorporazione) della partecipazione originaria. In caso di scissione parziale il capitale sociale della scissa potrebbe addirittura non risultare "intaccato" e di conseguenza il differenziale, nella beneficiaria, tra le attività e le passività verrebbe integralmente imputato a riserve; come se non vi fosse sostituzione delle partecipazioni originarie nella scissa con le partecipazioni nelle beneficiarie.

“nuove” partecipazioni nelle beneficiarie²²⁵, le regole relativamente agli avanzi e ai disavanzi da scissione²²⁶ seguono la stessa strada tracciata in precedenza in sede di fusione: essi non producono effetti fiscalmente rilevanti. Vale a dire, ricapitolando, che l’eventuale utilizzo di un disavanzo da scissione in ottica di rivalutazione dei cespiti non ha valenza fiscale, perciò il maggior valore non è imponibile e di conseguenza l’eventuale maggiore ammortamento calcolato sul nuovo (maggior) valore dei beni non è deducibile a fini fiscali; sono mantenuti i valori fiscalmente riconosciuti originari *ante* scissione. Resta ferma la possibilità, in sostituzione dell’adempimento di redazione del prospetto di conciliazione, di optare per l’affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio: il riferimento è all’articolo 176, comma 2-ter TUIR, cui fa esplicito rinvio il comma 15-bis dell’articolo 173 TUIR.

Maggiore attenzione dovrebbe essere posta sul destino di alcune “posizioni soggettive”²²⁷ in seguito alla scissione, o meglio, dalla data in cui ha effetto la scissione²²⁸: tali posizioni sono attribuite *pro quota* alle beneficiarie (e alla stessa società scissa in caso di scissione parziale) in proporzione al patrimonio netto ricevuto (e rimasto in capo alla scissa) in sede di operazione a patto che tali posizioni “*non siano oggettivamente riferibili, individualmente o complessivamente, a specifici elementi patrimoniali in quanto l’attribuzione segue la*

²²⁵ Anche in questo caso ci si trova dinanzi ad una problematica peculiare per le operazioni di scissioni: la valorizzazione, da parte dei soci della scissa, della partecipazione ricevuta, ribadendo comunque che la partecipazione originaria non subisce mutamenti quantitativi, bensì solo qualitativi. La partecipazione originaria, infatti, viene sdoppiata in diverse partecipazioni nei confronti delle quali dovrebbe operare una ripartizione del valore fiscalmente riconosciuto alla partecipazione originaria, sempre in proporzione al patrimonio netto distribuito e/o trattenuto. Senza esigenza di prolissità, si accenna semplicemente al dubbio se valutare il valore fiscale della partecipazione originaria (che andrà a frammentarsi) secondo valori contabili ovvero secondo valori economici; si rinvia, per un’analisi delle due posizioni, alla Circolare dell’Agenzia delle Entrate del 17 maggio 2000, n. 98/E e a quella del 13 febbraio 2006, n. 6/E e alla Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2015, n. 52/E.

Cfr., tra gli altri, ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA, 2016. *Elusione fiscale e circolazione dell’azienda ai fini IRES nella scissione societaria*. Giuffrè Editore, Milano. Pag. 13.

²²⁶ Analogamente alla fattispecie della fusione, anche in sede di scissione possono sorgere delle differenze da annullamento o da concambio, positive o negative: sorge un disavanzo da annullamento quando il valore della partecipazione della beneficiaria posseduta nella società scissa è maggiore del patrimonio netto della società scissa destinato alla beneficiaria, viceversa ci si trova dinanzi a un avanzo da annullamento. Si genera, invece, un disavanzo da concambio qualora l’aumento di capitale sociale eseguito dalla beneficiaria al fine dell’emissione di nuove partecipazioni in favore dei soci della società scissa ecceda il patrimonio netto contabile trasferito da quest’ultima alla beneficiaria, viceversa si registra un avanzo da concambio.

Cfr., tra gli altri, CONFALONIERI, M., 2018. *Trasformazione, fusione, conferimento, scissione e liquidazione delle società. Profili civilistici, contabili e fiscali delle operazioni straordinarie*. Gruppo 24ore, Milano.

²²⁷ Si tratta di “*quell’insieme di situazioni giuridiche di matrice tributaria delle quali la disciplina civilistica non si occupa, e segnatamente quelle situazioni di potere e di dovere che rilevano nell’attività di calcolo del reddito imponibile, e che avrebbero spiegato effetto nell’attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi d’imposta successivi alla scissione*”.

FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pag. 679.

²²⁸ Quindi qualora non si opti per la retrodatazione degli effetti (contabili e fiscali), possibile anche per le scissioni. Tuttavia, per ragioni di semplicità, non si approfondiranno gli aspetti conseguenti ad un’eventuale retrodatazione degli effetti di scissione, così come non se ne è approfondito l’analogo aspetto in sede di fusione.

*titolarità del bene*²²⁹. Nel primo caso può trattarsi di crediti d'imposta relativi a precedenti dichiarazioni, di obblighi del versamento degli acconti delle imposte proprie oppure addirittura di ripartizione di una plusvalenza realizzata precedentemente che continua *pro quota* presso le beneficiarie. D'altro canto, inevitabilmente seguono la società beneficiaria che ne è titolare, ad esempio, i fondi di ammortamento²³⁰ e i crediti per ritenute su redditi da dichiarare²³¹. Ancora, nel novero delle posizioni soggettive che seguono elementi specifici, possono esservi ammortamenti e spese di manutenzione dei beni che vengono trasferiti alle beneficiarie: in questi casi risulta importante sottolineare, in quanto la rilevanza fiscale di tali fattispecie risiede nella possibilità di deduzione, il tempo di utilizzo dei cespiti trasferiti alle beneficiarie al fine di “calcolare” la corretta deducibilità.

Il comma nono dell'articolo 173 TUIR disciplina, poi, il trattamento delle riserve in sospensione d'imposta le quali vanno ricostituite in proporzione al patrimonio netto ricevuto dalle beneficiarie (e ridotte proporzionalmente in capo alla società scissa in caso di scissione parziale), a patto che, al pari delle posizioni soggettive di cui sopra, “*non siano legate ad eventi che specificatamente si riferiscono a determinati elementi patrimoniali*”²³² cosicché seguono la società beneficiaria titolare dell'elemento patrimoniale in questione. Analogamente al caso della fusione, si ritrova anche in sede di scissione la distinzione, e il relativo trattamento, tra riserve tassabili solo in caso di distribuzione e riserve tassabili a seguito di qualunque utilizzo. Risulta invariato rispetto alla disciplina della fusione, anche, il riporto delle perdite fiscali pregresse (e degli interessi passivi indeducibili) della scissa in favore delle beneficiarie di cui al comma decimo dell'articolo 173 TUIR che fa esplicito rinvio al comma settimo dell'articolo 172 TUIR. Nel caso della scissione si pone “semplicemente” il problema relativo alla ripartizione di tali perdite pregresse tra le beneficiarie: la soluzione, in assenza di eventuali legami con gli elementi patrimoniali, risiede in una ripartizione “*effettuata sulla base del criterio proporzionale del patrimonio attribuito alla beneficiaria o trattenuto dalla scissa*”²³³. Non aleggia, in questo caso, lo spettro dell'abuso in sede di riporto delle perdite pregresse dal momento che non sussiste, in ambito di scissione, alcuna disciplina peculiare “*atteso che non ricorre nei suoi confronti, il pericolo, insito nella fusione, che le perdite pregresse di un'organizzazione vengano sfruttate per*

²²⁹ FANTOZZI, A., PAPARELLA, F., 2014. *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*. CEDAM, Padova. Pag. 366.

²³⁰ Per quanto concerne i fondi di accantonamento, o meglio, la ricostituzione degli stessi, il valore fiscalmente riconosciuto dei medesimi si considera già dedotto dalla società scissa (in caso di scissione parziale) ovvero trasferito *pro quota* alle beneficiarie (in caso di scissione totale).

²³¹ Cfr. POTITO, L., 2009. *Le operazioni straordinarie nell'economia delle imprese*. Giappichelli, Torino. Pag. 241.

²³² POTITO, L., 2009. *Le operazioni straordinarie nell'economia delle imprese*. Giappichelli, Torino. Pag. 242.

²³³ FANTOZZI, A., PAPARELLA, F., 2014. *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*. CEDAM, Padova. Pag. 373.

neutralizzare redditi prodotti da un patrimonio e da un'attività riconducibili ad una diversa organizzazione [...]''²³⁴.

Degna di menzione, infine, è la regola secondo cui in caso di scissione totale²³⁵ debba essere designata²³⁶ appositamente una società beneficiaria che si occupi dell'adempimento degli obblighi tributari ascrivibili alla scissa relativamente a periodi d'imposta *ante* scissione; si tratta di essere destinataria di eventuali controlli e accertamenti²³⁷, di preoccuparsi della presentazione della dichiarazione dei redditi, riguardante l'ultimo periodo d'imposta della scissa, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data in cui ha effetto la scissione ai sensi dei commi dodicesimo, tredicesimo e quattordicesimo dell'articolo 173 TUIR.

3.5 LA SCISSIONE E L'ABUSO DEL DIRITTO

Dal momento che i meccanismi impositivi relativi alla scissione sono *de facto* modellati a immagine e somiglianza del regime fiscale di cui alla fusione, non risulterebbe irragionevole ritenere che, anche in caso di scissione, un eventuale profilo abusivo potrebbe innestarsi su quello che era stato il nervo scoperto della stessa fusione: il riporto delle perdite fiscali pregresse, in questo caso, in favore delle società beneficiarie in seguito alla scissione.

Tuttavia, come è stato osservato appena sopra, tale possibilità risulterebbe esclusa, perciò occorre domandarsi, stante una similitudine così accentuata con l'operazione di fusione, quale possa essere l'origine di un eventuale abuso del diritto. Tale origine, per assurdo quasi, è proprio da ricercarsi in quella che è la caratteristica, fiscalmente parlando, principale delle operazioni straordinarie: la neutralità fiscale. Atteso che quest'ultima rappresenti un meccanismo impositivo in grado di garantire la continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, tra gli altri elementi, dell'azienda pur al variare dei soggetti sino alla monetizzazione della stessa²³⁸, eventuali utilizzi in chiave elusiva della scissione sono legati a doppio filo con il principio di neutralità fiscale. Si tratta di un letterale abuso di un diritto, un abuso di una "posizione", quella della neutralità, concessa dal Legislatore tributario: l'intento abusivo è, dunque, quello di godere, solitamente unitamente ad altri atti, di una circolazione di beni, *in primis* l'azienda, priva di emersione di plusvalori o minusvalori in capo ai soggetti

²³⁴ FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova. Pag. 682.

²³⁵ Dal momento che, in caso di scissione parziale, qualunque obbligo tributario relativo ai periodi d'imposta anteriori alla scissione resta in capo alla società scissa.

²³⁶ In mancanza di designazione l' "erede" della scissa risulta essere la società beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione.

²³⁷ Rimanendo, comunque, inalterata la responsabilità solidale di tutte le beneficiarie nei confronti dei debiti tributari.

²³⁸ Cfr. ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA, 2016. *Elusione fiscale e circolazione dell'azienda ai fini IRES nella scissione societaria*. Giuffrè Editore, Milano. Pag. 10.

protagonisti dell'operazione, soci o società che siano. Nello specifico, e successivamente attraverso dei casi concreti ciò risulterà maggiormente chiaro, la dicitura di cui sopra "unitamente ad altri atti" si riferisce inequivocabilmente all'atto di (successiva) cessione di quote della scissa e/o delle beneficiarie²³⁹. Si faccia chiarezza: quello che innanzitutto occorre comprendere è che il fulcro di un'operazione potenzialmente abusiva, cui fa parte una scissione, consiste nella circolazione dell'azienda in regime di neutralità fiscale, in assenza perciò di eventuali plusvalori che sarebbero tassati immediatamente. La circolazione di un'azienda, infatti, non necessariamente avviene tramite una cessione a titolo oneroso, che solitamente produce immediatamente una plusvalenza interamente tassabile dal Fisco, bensì può anche avvenire in un modo alternativo, in un modo indiretto. La prima metodologia alternativa alla cessione onerosa del complesso aziendale risiede nel conferimento d'azienda e successiva cessione delle partecipazioni ricevute. Primo snodo: la cessione delle partecipazioni, cosiddetti "beni di secondo grado", comporta altrettanto un'emersione di una plusvalenza tassabile, ma contemporaneamente, in presenza di talune condizioni, tale plusvalenza può godere di un regime impositivo decisamente più favorevole rispetto alla tassazione piena della medesima plusvalenza sorta, però, in seguito alla cessione onerosa dell'azienda. Si tratta della disciplina della *participation exemption*, altrimenti detta PEX, il cui funzionamento è esplicitato in nota²⁴⁰.

Ragionevole ritenere che convenga, in ottica di riduzione del carico fiscale, procedere con una cessione indiretta dell'azienda.

Alternativamente al conferimento d'azienda (e successiva cessione delle partecipazioni ricevute), muovendo sempre nel circuito delle cessioni indirette d'azienda, si potrebbe optare per una scissione, ovviamente della società contenente l'azienda *target*, e successiva cessione delle partecipazioni relative alla società, scissa o beneficiaria, titolare del complesso aziendale. Conferimento d'azienda e scissione, dunque, se seguite da una cessione delle partecipazioni sono in grado di garantire allo stesso modo²⁴¹ un risultato maggiormente favorevole in termini di carico tributario rispetto alla cessione diretta dell'azienda, proprio in

²³⁹ Il profilo elusivo della scissione non dipende, infatti, dall'utilizzo dell'operazione in sé, bensì dalla sua combinazione con altri comportamenti, come la successiva cessione delle partecipazioni. Non a caso l'articolo 10-bis dello Statuto, al pari del previgente articolo 37-bis D. P. R. 600/1973, concede all'Amministrazione la possibilità di sindacare "una o più operazioni [...]".

²⁴⁰ Ai sensi dell'articolo 87 TUIR, le plusvalenze patrimoniali realizzate in seguito, tra gli altri, a cessione onerosa di partecipazioni sono esenti nella misura del 95% al sussistere di quattro condizioni: ininterrotto possesso delle partecipazioni per almeno un anno prima della cessione, iscrizione nella categoria "immobilizzazioni finanziarie" nel primo bilancio d'esercizio chiuso durante il possesso, residenza fiscale in territori diversi dai cosiddetti "paradisi fiscali" caratterizzati da regimi di favore, esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'articolo 55 TUIR.

²⁴¹ Ciò non sta a significare che tali operazioni siano uguali in tutto e per tutto, anzi; in un caso (conferimento d'azienda) il destinatario delle partecipazioni è la società, mentre nell'altro (scissione) sono i soci della scissa.

virtù del peculiare trattamento che riguarda la cessione delle partecipazioni. Tuttavia, secondo snodo, *“le scissioni preordinate alla circolazione dell’azienda presentano delle maggiori criticità rispetto ai conferimenti”*²⁴²: soltanto l’operazione di conferimento d’azienda, seguita dalla cessione delle partecipazioni ricevute, è insuscettibile di elusione fiscale, prima secondo le norme dell’articolo 37-bis D. P. R. 600/1973 e attualmente ai sensi dell’articolo 10-bis dello Statuto, *ex lege* stando al comma terzo dell’articolo 176 TUIR: *“Non rileva ai fini dell’articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 [attualmente articolo 10-bis dello Statuto], 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’esonero di cui all’articolo 87, o di quella di cui agli articoli 58 e 68, comma 3”*. Questa previsione permette di comprendere, *a contrario*, quanto la scissione, se preordinata alla circolazione indiretta dell’azienda, sia avvolta da un alone di sospetto e sfiducia da parte dell’Amministrazione, nonostante in sostanza gli effetti che si producono sono i medesimi di quelli generati da un conferimento d’azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni ricevute. Proviamo ora a comprendere perché il legame che intercorre tra la scissione e l’abuso del diritto paia essere più forte rispetto ad altri contesti, ad altre operazioni allo stesso modo potenzialmente abusive.

Il diffuso timore dell’Amministrazione nei confronti dell’operazione di scissione sembra derivare né più né meno che da una “cattiva fama” che tale operazione si è portata alle spalle nel corso degli anni. Le ragioni di questa cattiva fama, dell’atteggiamento di sospetto che ha sempre contraddistinto le scissioni si devono, da un lato, allo stesso Legislatore; questi, nel momento storico di vigenza dell’articolo 10 L. 408/1990, aveva giustificato l’esistenza dell’ormai abrogato comma sedicesimo dell’articolo 123-bis TUIR²⁴³ in virtù della potenziale facilità con cui l’operazione di scissione potesse essere utilizzata per surrogare effetti di altre operazioni le quali, tuttavia, non godevano del regime di neutralità fiscale. E ciò risulta avvalorato dalla peculiare configurazione della scissione, operazione contraddistinta per il suo *polimorfismo*, ovvero la capacità di raggiungere diversi obiettivi, quali una suddivisione dell’originaria compagine sociale o una riorganizzazione/ristrutturazione dell’impresa, senza

²⁴² ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA, 2016. *Elusione fiscale e circolazione dell’azienda ai fini IRES nella scissione societaria*. Giuffrè Editore, Milano. Pag. 18.

²⁴³ Per comodità del lettore si riporta il passaggio della disposizione: *“[...] le disposizioni dell’art. 10 della L. 29 dicembre 1990, n. 408, sono da interpretare nel senso che si applicano anche alle operazioni di scissione disconoscendo in ogni caso i vantaggi tributari nell’ipotesi di scissioni non aventi per oggetto aziende o complessi aziendali, anche sotto forma di partecipazioni, ovvero, in quelle di assegnazione ai partecipanti di ciascuno dei soggetti beneficiari di azioni o quote in misura non proporzionale alle rispettive partecipazioni nella società scissa”*.

ricondursi, però, ad una causa, ad una funzione davvero tipica. In assenza di utilizzi “fisiologici”, usuali, dell’operazione di scissione risulta quasi automatica la connessione con l’abuso del diritto il quale si fonda su un utilizzo *contra rationem* degli strumenti giuridici.

Di conseguenza, sussisterebbe un’implicita tentazione per il contribuente di utilizzare lo strumento della scissione per fini ulteriori che non riguardassero la classica “*riorganizzazione soggettiva di un’attività d’impresa*”, bensì piuttosto un mero trasferimento di beni²⁴⁴.

D’altro canto, notevole supporto alla tesi della “malignità” dell’operazione di scissione è stato conferito dall’alto numero di pareri²⁴⁵, evidentemente negativi, in cui sembrava prendere sempre più corpo l’equazione scissione-elusione fiscale, rilasciati dal Comitato Consultivo per l’Applicazione delle Disposizioni Antielusive scioltosi, tuttavia, nel 2006. Tale organo aveva la funzione di emettere pareri, aventi anche una portata di indirizzo nei confronti dell’Amministrazione, su richiesta dei contribuenti su questioni fondamentalmente legate agli aspetti elusivi di cui al previgente articolo 37-bis D. P. R. 600/1973: una sorta di interpello *ante litteram*.

Dai pareri del comitato Consultivo è possibile evincere come il timore dell’Amministrazione sorga, così come il profilo abusivo, nel momento in cui la scissione risulti preordinata alla creazione di società cosiddette “contenitori”, prive di qualsiasi esercizio reale di attività d’impresa, in cui far confluire determinati beni da assegnare²⁴⁶ ai soci di dette società meri involucri ovvero alla cessione delle partecipazioni relative alle società beneficiarie in cui sono presenti taluni beni, soprattutto immobili (*spin-off immobiliari*), o complessi aziendali. Nel primo caso l’assenza dell’esercizio di una reale attività economica della società destinataria tradisce il vero obiettivo del *corpus* di operazioni posto in essere: ottenere il rinvio della tassazione relativa all’assegnazione dei beni in questione. In tale direzione procedono, tra gli altri, il Parere del 16 aprile 2007, n. 13 e quello del 18 dicembre 2006, n. 42: in entrambi i casi si sottolinea l’assenza del tratto distintivo dell’operazione di scissione, ovverosia l’obiettivo di riorganizzazione aziendale e imprenditoriale, nonché la finalità surrogatoria liquidatoria delle scissioni in esame nei confronti, dal momento che l’obiettivo risultava essere l’assegnazione del patrimonio immobiliare ai soci. Dal che consegue, come anticipato, uno “*spostamento sine die della tassazione delle plusvalenze*” relative ai beni assegnati ai soci per il tramite di società contenitori partecipate dagli stessi soci.

²⁴⁴ Cfr. ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA, 2016. *Elusione fiscale e circolazione dell’azienda ai fini IRES nella scissione societaria*. Giuffrè Editore, Milano. Pagg. 49 ss.

²⁴⁵ Dal 1998 sino alla cessazione della sua attività il Comitato Consultivo ha emanato 74 pareri, aventi ad oggetto la scissione, di cui “solo” 31 favorevoli ai contribuenti.

²⁴⁶ La disciplina fiscale relativa all’assegnazione dei beni sociali ai soci verrà esplicitata approfonditamente nel prosieguo, quando si analizzerà un caso concreto di scissione preordinata all’assegnazione ai soci.

Stando a codesta linea di pensiero, risultano non abusive esclusivamente quelle scissioni, cosiddette riorganizzative, tese alla reale separazione dei patrimoni, dei complessi aziendali i quali verranno successivamente gestiti in autonomia dai soci originari della scissa²⁴⁷.

Viceversa, nel secondo caso, l'obiettivo risulta essere la cessione indiretta del bene in regime di neutralità fiscale, evitando successivamente la plusvalenza (interamente tassabile) sui beni di primo grado in favore del regime più mite di tassazione delle plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni (si ricordi la disciplina PEX). Si "censurano" quelle scissioni che rappresentano una fase intermedia, di un più ampio disegno, succeduta dalla creazione di società contenitori che accolgano il complesso aziendale da far circolare in modo indiretto tramite cessione delle partecipazioni della società *pro forma* titolare di tale complesso: in tal senso, su tutti, il Parere del 4 ottobre 2006, n. 28, nonché il Parere del 20 luglio 2005, n. 13 che riguarda un'operazione di *spin-off immobiliare* che addirittura comportasse la fuoriuscita di materia imponibile dal territorio dello Stato. Da segnalare, poi, alcuni cosiddetti giudizi "condizionati" del Comitato; quest'ultimo era disposto a dichiarare la non elusività di alcune operazioni di scissione a condizione che in futuro "*non si procedesse a cessione di quote di nessuna delle società (scissa e beneficiarie) a terzi*". Ne risulta capofila il Parere del 9 maggio 2007, n. 20.

Ma perché essersi soffermati sulle posizioni di un organo, il Comitato Consultivo, ormai abrogato? Certamente l'interpretazione di suddetto organo in merito permette di comprendere le ragioni della genesi del sospetto nei confronti delle operazioni di scissione; tuttavia si procede anche oltre nel senso che la posizione dell'ormai ex Comitato Consultivo ha potuto trovare ampia conferma, almeno in un primo momento, nella posizione "ufficiale" dell'Amministrazione.

Numerose sono state le risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate che hanno mutuato la linea di pensiero del Comitato in merito all'abusività delle operazioni di scissione. Si ritrova, anche nei pareri "ufficiali" dell'Amministrazione, la sottile distinzione tra "scissioni riorganizzative" e "scissioni riallocative" dal che discendono, stando al Comitato e all'interpretazione conforme dell'Agenzia, le due condizioni affinché una scissione possa non essere tacciata di abusività: non deve esservi l'obiettivo della creazione di società beneficiarie che in sostanza siano nulla più che contenitori societari di beni, nonché l'obiettivo della circolazione dei beni di primo grado sotto forma di partecipazioni al fine di godere del più

²⁴⁷ Cfr. ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA, 2016. *Elusione fiscale e circolazione dell'azienda ai fini IRES nella scissione societaria*. Giuffrè Editore, Milano. Pagg. 55 ss..

mite regime impositivo relativamente alle plusvalenze²⁴⁸. In tal senso procedono, tra le altre, la Risoluzione del 23 marzo 2001, n. 33/E-52685 e la Risoluzione del 9 luglio 2002, n. 224/E²⁴⁹. Nel primo caso la natura abusiva della scissione sembra dettata dal fatto che *“l’alienazione del ramo d’azienda attraverso la cessione delle quote di partecipazione nella società beneficiaria determini la trasformazione della plusvalenza sui beni [...] in una plusvalenza sulle partecipazioni realizzata dai soci”*; quando, invero, gli istanti avrebbero potuto per ottenere il medesimo risultato ricorrendo ad un conferimento d’azienda con successiva cessione delle partecipazioni il che, come si è osservato, non configura fattispecie abusiva ex comma terzo dell’articolo 176 TUIR. D’altro canto, per quanto riguarda la seconda risoluzione in esame, si sottolinea come una *“naturale”* prosecuzione dell’operazione di scissione debba essere non la cessione delle partecipazioni nella beneficiaria, bensì lo svolgimento da parte di quest’ultima di un’effettiva attività d’impresa.

Da segnalare, non tanto per difformità dalla linea di pensiero comune in merito, quanto per l’emersione di alcuni spunti di riflessione, la Risoluzione del 3 novembre 2000, n. 166/E-207443. Il caso, in breve, riguarda una scissione proporzionale di una società agricola la quale scindendosi avrebbe assegnato a ciascuna delle beneficiarie, partecipate dai soci-persone fisiche della stessa scissa, i terreni agricoli originariamente posseduti al fine di tenere conto della sopravvenuta mutazione di destinazione urbanistica degli stessi. Successivamente a ciò l’idea dei soci delle beneficiarie (cui erano stati assegnati i terreni) sarebbe stata quella di cedere le relative partecipazioni a soggetti terzi non prima, tra le altre condizioni, di aver eseguito alcuni interventi edilizi sui terreni. L’Agenzia, ritenendo elusivo il complesso di operazioni così prospettato qualora la cessione delle partecipazioni fosse avvenuta prima degli interventi edilizi, il che in sostanza avrebbe rivelato la natura di meri contentitori societari delle società beneficiarie²⁵⁰, all’interno del suo giudizio di elusività esegue qualche passo in avanti rispetto alla *“granitica”* linea interpretativa del Comitato Consultivo: la mera successiva cessione delle partecipazioni non può essere di per sé automatico indizio

²⁴⁸ Invero quest’ultima posizione dell’Amministrazione è stata fortemente criticata dalla Dottrina anche precedentemente al *“cambio di rotta”* della stessa Amministrazione, come si esaminerà a breve; in particolare all’interno della Circolare Assonime del 12 aprile 2007, n. 20 si sottolinea come *“il fenomeno di scelta del regime fiscale di cessione delle partecipazioni, considerato più favorevole rispetto a quello della cessione dei beni posseduti dalle società partecipate o direttamente dai soci, non può, di per sé, costituire un indice di elusività senza il concorso di ulteriori circostanze che attestino oltre all’aggiramento degli obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario, anche il presunto carattere indebito del risparmio fiscale”*.

²⁴⁹ Sostanzialmente sulla medesima scia si rinvengono, tra le altre: Risoluzione del 9 gennaio 2006, n. 5/E, Risoluzione del 22 marzo 2007, nn. 56/E e 58/E.

²⁵⁰ Secondo l’Amministrazione non sussistono valide ragioni economiche, dal momento che, inoltre, qualora l’intento fosse stato sin dall’inizio la vendita dei terreni, ciò poteva essere *“più facilmente perseguito attraverso una cessione in proprio da parte della scissa”*.

Cfr. ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA, 2016. *Elusione fiscale e circolazione dell’azienda ai fini IRES nella scissione societaria*. Giuffrè Editore, Milano. Pagg. 65-66.

dell'elusività dell'intera operazione di scissione, in quanto nulla impedirebbe tale cessione qualora le società beneficiarie abbiano prima svolto un'effettiva attività d'impresa.

Comunque sia, la “chiave di volta” relativa alla contrapposizione tra “scissioni riorganizzative” e “scissioni riallocative” sembra essere sopravvissuta nel tempo, fino ad arrivare quasi ai nostri giorni: ne è un esempio la Sentenza della Commissione Tributaria provinciale di Mantova del 3 dicembre 2014, n. 350. Una complessa operazione congiunta di fusione seguita da una scissione è stata ritenuta abusiva in quanto, nella sostanza, il risultato ultimo rinvenibile è stato il mero cambio di proprietà degli immobili, mancando un'effettiva riorganizzazione dell'impresa (in favore di una mera riallocazione di beni) dal momento che *“le attività sono proseguite dopo l'operazione di fusione/scissione negli stessi opifici ed allo stesso modo”*.

Tuttavia, in tempi recentissimi, si è assistito ad un sentimento di necessità di rimodulazione dell'atteggiamento di sospetto nei confronti della scissione e ad un tentativo di abbandono dell'implicita equazione scissione-elusione, anche al fine di equiparare la posizione della scissione nei confronti di quella delle altre operazioni straordinarie. La ragione? Probabilmente un più attento esame delle disposizioni tributarie.

Innanzitutto l'attenzione dovrebbe focalizzarsi sul caso di scissione seguita dalla cessione di partecipazioni nella beneficiaria “contenitore” di beni nell'ottica di usufruire, al fine della circolazione indiretta dei beni di primo grado, del regime della PEX. E' proprio all'interno della disciplina della *participation exemption* che può ritrovarsi un primo limite ad operazioni “sospette” del tipo tratteggiato appena sopra: infatti il requisito della commercialità, di cui all'articolo 87, comma 1, d) TUIR, esclude categoricamente che possano “usufruire” di tale regime impositivo più mite le cessioni di partecipazioni riferite a società che non svolgano alcun tipo di attività commerciale, bensì che si occupino semplicemente di contenere dei beni immobili. Perciò, non potendosi applicare la disciplina di favore di cui alla PEX, l'eventuale cessione delle partecipazioni nella beneficiaria “contenitore” di beni sarebbe soggetta a tassazione piena al pari di una cessione onerosa diretta dei medesimi beni. Una scissione, così configurata, non potrebbe essere accusata di elusione, in quanto non vi è alcun risparmio d'imposta indebito; anzi, addirittura, non esisterebbe alcun risparmio *latu sensu*. Qualora si violasse il requisito della commercialità di cui sopra, la fattispecie sarebbe da ascrivere ad una fattispecie evasiva piuttosto che abusiva poiché si tratterebbe di una violazione frontale di disposizioni tributarie e non di un loro aggiramento; diversamente, qualora la cessione avesse ad oggetto le partecipazioni della scissa operativa, da cui sono scorporati gli immobili, in questo caso potrebbe ritrovare, sebbene non necessariamente, potenzialità di applicazione la disciplina generale anti-abuso di cui all'articolo 10-bis dello Statuto.

In secondo luogo, anche qualora l'obiettivo della scissione "sospetta" fosse semplicemente quello di creare delle società beneficiarie "contenitori" in sede di *spin-off immobiliari*, senza necessità momentanea di successiva cessione delle partecipazioni, tale fattispecie non sarebbe da considerarsi illegittima in quanto troverebbe applicazione la disciplina relativa alle società di comodo²⁵¹, di cui alla L. 23 dicembre 1994, n. 724, il cui articolo 30 prevede una differente imposizione per suddette società. Ancora una volta la "pericolosità" dell'operazione trova opportuni "anticorpi" all'interno di apposite disposizioni di legge ben prima che si arrivi alla disciplina generale antielusiva.

Inoltre attualmente risulta soppressa, e ciò riguarda le forme di prelievo gravanti sulle plusvalenze ottenute dai soci-persone fisiche non imprenditori, la possibilità di arbitraggio tra l'aliquota ascrivibile alla plusvalenza (*capital gain*, pertanto reddito diverso) derivante da cessione diretta del bene di primo grado e quella riferita alla plusvalenza conseguita in sede di cessione di partecipazione (reddito da capitale): vi è stata unificazione al 26% dell'aliquota impositiva sui redditi da capitale (in caso di plusvalenza derivante dalla cessione di partecipazione non qualificata) e sui redditi diversi, pertanto implicitamente verrebbe meno la "tentazione" per il contribuente di ricorrere ad un'operazione potenzialmente elusiva al fine di ottenere un risparmio sul prelievo fiscale.

Tuttavia, sempre in tema di arbitraggio tra aliquote, è sopravvissuta quella relativa al "divario" tra cessione in regime di *participation exemption* delle partecipazioni e cessione diretta dei beni di primo grado, su tutti il complesso aziendale; si sta parlando in questo caso, ovviamente, di soggetti titolari di reddito d'impresa. Se da un lato, anche per codesta fattispecie, potrebbe operare il "limite" del requisito della commercialità per godere della disciplina PEX, dall'altro l'introduzione del comma terzo dell'articolo 176 TUIR (valevole, stando al dato letterale della disposizione, nei confronti dei conferimenti d'azienda seguiti da cessione delle partecipazioni) pare aver restituito dignità alla modalità indiretta di circolazione *in primis* dell'azienda, escludendone per-giunta potenziali profili di abusività.

Stanti i forti punti di contatto tra il conferimento d'azienda e la scissione, risulta ancora dibattuta la possibilità di estendere per analogia la disciplina di cui al comma terzo dell'articolo 176 TUIR alle scissioni, salvando queste ultime da un'accusa di abuso.

²⁵¹ Si tratta di società considerate non operative che non abbiano superato il cosiddetto test di operatività (comma 1) oppure che abbiano conseguito perdite per cinque periodi d'imposta consecutivi ovvero, nell'arco del quinquennio, per quattro periodi d'imposta consecutivi e nel quinto un reddito inferiore al minimo previsto *ex lege* per le medesime società di comodo.

Secondo la Dottrina, comunque, la disposizione appena citata sarebbe “*espressione di principi di rango sistematico*”²⁵², pertanto valevole anche nei confronti di una cessione di partecipazione in PEX successiva ad un’operazione di scissione avente ad oggetto un’azienda. Il comma terzo dell’articolo 176 TUIR parrebbe introdurre un certo spazio di manovra funzionale ad una lecita pianificazione fiscale, al cui interno si muove il sistema della *participation exemption*: la fattispecie contemplata dalla disposizione in questione manca di profili abusivi in quanto il contrappeso all’ “agevolazione” risiede nel mancato riconoscimento presso l’acquirente (delle partecipazioni) dei maggiori valori fiscalmente riconosciuti latenti dell’azienda circolata indirettamente, pertanto l’acquirente non potrà godere della deducibilità di eventuali maggiori ammortamenti. La *ratio*, dunque, della disposizione in esame sarebbe quella di garantire la neutralità impositiva tra le diverse modalità di circolazione dell’azienda, evitando che il regime impositivo, o meglio, il fattore fiscale possa influenzare le scelte imprenditoriali relative alla circolazione dell’azienda, nonché privilegiare in alcuni casi il cedente, in altri il cessionario delle partecipazioni²⁵³. Sostanzialmente, grazie al comma terzo dell’articolo 176 TUIR, si assegna pari dignità tra la circolazione dei beni di primo grado (azienda) e la circolazione dei beni di secondo grado (partecipazioni). Attestato che, stando alla tesi prevalente della Dottrina, la logica alla base della disposizione in questione si estenda anche al caso della scissione, occorre a questo punto definire se essa possa valere anche nei confronti, non dell’azienda, bensì di singoli beni o universalità degli stessi. Secondo un primo orientamento, la disposizione più volte richiamata sembra essere indissolubilmente legata alla “*particolarità del suo oggetto*”²⁵⁴, ovvero sia l’azienda, dal momento che il comma quarto del medesimo articolo 176 TUIR conferma ancora una volta la sostanziale omogeneità tra l’azienda e la partecipazione ricevuta in cambio del suo conferimento (o in sede di scissione)²⁵⁵.

²⁵² Cfr. ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA, 2016. *Elusione fiscale e circolazione dell’azienda ai fini IRES nella scissione societaria*. Giuffrè Editore, Milano. Pag. 80.

²⁵³ Attraverso la cessione diretta dell’azienda la posizione del cedente risulta maggiormente sfavorevole rispetto a quella del cessionario, in quanto il primo viene colpito da tassazione piena sulla plusvalenza, mentre il secondo può “godere” di eventuali maggiori ammortamenti deducibili derivanti dall’eventuale plusvalore latente dell’azienda ceduta. Viceversa, seguendo il percorso tratteggiato dall’articolo 176, comma 3 TUIR, a quanto pare estendibile anche al caso di scissione, è il cedente che risulta favorito poiché può beneficiare della disciplina PEX (aliquota IRES pari al 24% sul 5% della plusvalenza), mentre il cessionario non potrà dedurre i maggiori ammortamenti poiché non sono riconosciuti fiscalmente i maggiori valori latenti dell’azienda in questione.

²⁵⁴ ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA, 2016. *Elusione fiscale e circolazione dell’azienda ai fini IRES nella scissione societaria*. Giuffrè Editore, Milano. Pag. 85.

²⁵⁵ Per comodità del lettore si riporta il passaggio della disposizione: “*Le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di cui al presente articolo si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente. Le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti di cui al periodo precedente o le operazioni di cui all’articolo 178, in regime di neutralità fiscale, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti*

Viceversa, altro orientamento definirebbe lo spettro applicativo del comma terzo dell'articolo 176 TUIR sulla base della ovvia, seppur non scontata, differenza di regime impositivo tra un'operazione come la scissione e il conferimento *latu sensu*: la prima è fattispecie caratterizzata da strutturale neutralità fiscale, la seconda, invece, stando alla regola generale no. Pertanto da ciò, da un lato, potrebbe rinvenirsi ennesima conferma dell'estensione della disciplina di cui al comma terzo dell'articolo 176 TUIR (si ricorda, letteralmente riferita alla fattispecie di conferimento d'azienda) non dovendosi analizzare in senso restrittivo la "teoria" della fungibilità tra circolazione diretta e indiretta dell'azienda negli esclusivi confronti del conferimento d'azienda. Tale espressa previsione del Legislatore, infatti, si ritiene legata alla necessità di "derogare" al generale regime dei conferimenti *latu sensu* ove non è prevista una neutralità fiscale strutturale. Sarebbe risultata superflua, infatti, la creazione di una disposizione a immagine e somiglianza del comma terzo dell'articolo 176 TUIR riferita, questa volta, alla scissione proprio perché quest'ultima è operazione di per sé neutrale²⁵⁶²⁵⁷.

Di conseguenza, dall'altro lato, in base alla strutturale neutralità fiscale della scissione, a prescindere dal fatto che lo "scorporo" abbia ad oggetto azienda o singoli beni, la disciplina di cui alla disposizione oramai ripetuta più e più volte dovrebbe ritenersi estendibile anche alla circolazione indiretta di singoli beni. Sebbene l'Amministrazione non sembra ancora ammettere la possibilità di estendere la disciplina in questione alle scissioni *tout court* sia che abbiano ad oggetto aziende, sia che riguardino singoli beni; il che porta a ritenere, quantomeno a fini prudenziali, la "convenienza" della circolazione indiretta dell'azienda, piuttosto che di singoli beni, in ragione della drastica riduzione di eventuali rischi elusivi qualora effettivamente si utilizzi la scissione per la circolazione indiretta del complesso aziendale.

i beni dell'azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni, le partecipazioni date in cambio".

²⁵⁶ Cfr. ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA, 2016. *Elusione fiscale e circolazione dell'azienda ai fini IRES nella scissione societaria*. Giuffrè Editore, Milano. Pagg. 88 ss.

²⁵⁷ Ulteriore conferma proviene dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 14 marzo 2014, n. 36/E: "nei casi di conferimenti neutrali, così come nelle operazioni di fusione e scissione, al fine della qualificazione per la participation exemption, alle "nuove azioni" si trasmettono sia il precedente periodo di possesso sia la precedente classificazione in bilancio [...] in caso di scissione [...] il nuovo soggetto che nasce a seguito dell'operazione di riorganizzazione societaria deve essere valutato- ai fini della verifica della "commercialità" e della residenza in paese non black list considerando i requisiti in capo al dante causa". Dal momento che, dunque, una scissione avente ad oggetto un'azienda garantirebbe accesso immediato e privilegiato al regime PEX, grazie al subentro dell'avente causa nella posizione del dante causa, non dovrebbero esservi più dubbi riguardo la non abusività della circolazione indiretta dell'azienda tramite un'operazione di scissione.

3.5.1 SPIN-OFF IMMOBILIARE E SUCCESSIVA CESSIONE DELLE PARTECIPAZIONI

Come sarà stato evinto dal generale *excursus* di cui al precedente paragrafo, una “classica” fattispecie che è possibile rinvenire in sede di scissione è rappresentata dalla possibilità di realizzare una cessione delle partecipazioni (*post* scissione) relativa alla società scissa ovvero alla beneficiarie, a seconda del “luogo” in cui si trova, da un lato, l’azienda e, dall’altro, eventuali beni immobili. Solitamente l’obiettivo di un’operazione complessa così configurata è permettere la circolazione indiretta della sola azienda (maggiormente “conveniente”, come è già stato approfondito, rispetto ad una cessione onerosa diretta della medesima) svincolando quest’ultima dall’eventuale presenza di beni immobili che, evidentemente, non sono desiderati²⁵⁸ dal destinatario, tramite cessione delle partecipazioni relative alla società ove si trova l’azienda, del complesso aziendale. Si tratta del cosiddetto *spin-off immobiliare*: tramite la scissione “ci si libera” dei beni immobili destinandoli alle società beneficiarie ovvero mantenendoli *in house* nella società scissa, dopodiché si cedono le partecipazioni nella società titolare dell’azienda, fulcro dell’intera operazione.

Originariamente, dunque, l’orientamento del Fisco è sempre stato di tipo restrittivo, in quanto veniva osteggiata la creazione di società “contenitori”, considerata abusiva poiché in tal modo si consentiva lo spostamento della tassazione sui beni di primo grado (beni immobili, aziende) su quelli di secondo grado (partecipazioni) caratterizzati, questi ultimi, da un regime impositivo di maggior *favor*. Senza dilungarsi eccessivamente, in quanto già offerta un’esauriente spiegazione in merito, questo tipo di orientamento è stato sempre criticato e contrastato dalla Dottrina, dal momento che presentava il difetto di non considerare l’effetto complessivo dell’operazione; esisteva sì un risparmio d’imposta in capo al cedente, tuttavia in capo al cessionario sussisteva il mancato riconoscimento degli eventuali maggior valori fiscali e di conseguenza la mancata possibilità per lo stesso di godere della deducibilità di eventuali maggiori ammortamenti. Probabilmente anche grazie a questa granitica posizione della Dottrina, l’Amministrazione, finalmente, ha sancito la natura non abusiva di un’operazione di *spin-off immobiliare*, realizzata attraverso una scissione, all’interno della Risoluzione del 25 luglio 2017, n. 97/E. La fattispecie in oggetto prevedeva una scissione parziale proporzionale tale per cui la società scissa aveva scorporato il suo patrimonio immobiliare a favore di una società beneficiaria *newco*, la quale aveva deciso di proseguire di proseguire un’attività

²⁵⁸ Ne è un esempio il caso prospettato all’interno della Risoluzione n. 97/E del 2017 dell’Agenzia delle Entrate, di seguito in commento: i soggetti terzi interessati all’acquisto delle partecipazioni nella società scissa titolare dell’azienda, espressamente prevedevano l’esclusione del compendio immobiliare.

commerciale²⁵⁹ nell'ambito immobiliare e infine i soci della società scissa avevano ceduto le partecipazioni nella medesima società ad un soggetto terzo.

Ai fini delle imposte sui redditi, dunque, secondo l'Amministrazione *“la scissione (parziale proporzionale) concepita in funzione di “separare” due distinti complessi aziendali e strumentale alla (successiva) cessione delle partecipazioni di una delle società risultanti dalla scissione (contenente l'azienda riferita al ramo operativo della scindenda) da parte del socio-società non appare in contrasto con le finalità di alcuna norma fiscale ovvero con alcun principio dell'ordinamento tributario [...]”*²⁶⁰. Non sussisterebbe, in linea con la soluzione prospettata dagli istanti in sede interpello anti-abuso, alcun tipo di risparmio fiscale indebito, in quanto l'operazione così configurata comporterà in capo ai soggetti cedenti le partecipazioni riguardanti la società scissa l' "ordinario" regime relativo al realizzo di plusvalenze esenti in ambito PEX (sussistendone, infatti, i requisiti) ex articolo 87 TUIR e quello relativo ai *capital gains* derivanti da partecipazione qualificata ai sensi degli articoli 10, comma 1, c), 67 e 68 TUIR²⁶¹.

Sorvolando, in via generale, sulle valide ragioni extra-fiscali non marginali prospettate dagli istanti, riguardo una di esse conviene spendere qualche parola: la riorganizzazione societaria in questione avrebbe avuto il fine, tra gli altri, di *“dare seguito nella maniera più lineare e celere, all'offerta che i soci dell'interpellante hanno avuto dalla società Y S.p.A., interessata all'acquisto delle partecipazioni della società istante, con l'espressa esclusione del patrimonio relativo al compendio immobiliare [...]”*²⁶². Il che oltre a giustificare la scelta degli istanti di ricorrere ad uno *spin-off immobiliare*, parrebbe confermare la genuinità, la bontà dell'operazione complessiva.

Inoltre, la Risoluzione in commento pare definitivamente sdoganare la “liceità” della circolazione indiretta dell'azienda, anche attraverso un'operazione come quella oggetto dell'interpello in questione. I due distinti regimi fiscali relativi alla circolazione diretta e indiretta dell'azienda risultano alternativi, in quanto, nonostante valori e costi fiscali differenti, sono posti sul medesimo piano e risultano avere pari dignità fiscale; pertanto

²⁵⁹ Codesto aspetto risulta di notevole importanza al fine dell'esclusione di eventuali profili abusivi: la scissione deve essere, infatti, *“finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante e non deve riguardare società sostanzialmente costituite solo da liquidità, intangibles o immobili, bensì società che esercitano prevalentemente attività commerciali ai sensi dell'articolo 87, comma 1, d) TUIR”*.

Cfr. CEPPELLINI-LUGANO & ASSOCIATI, 2017. *Il tema del mese*. 16 novembre. Pag. 4.

Disponibile su: <http://claconsulting.it/wp-content/uploads/2017/10/II-tema-del-mese-Novembre-2017.pdf>

[Data di ultimo accesso: 18/07/2019]

²⁶⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, 2017. *Risoluzione del 25 luglio, n. 97/E*. Pagg. 9-10.

²⁶¹ Si precisa che la società scissa, le cui partecipazioni saranno cedute, risulta partecipata da una società per azioni e da tre soci-persone fisiche: per questo motivo l'applicazione dei distinti regimi di realizzo delle plusvalenze, riferite alle persone fisiche e a quelle giuridiche.

²⁶² AGENZIA DELLE ENTRATE, 2017. *Risoluzione del 25 luglio, n. 97/E*. Pag. 4.

l'eventuale risparmio d'imposta derivante dalla scelta della circolazione indiretta non può considerarsi abusivo, poiché metabolizzato dal sistema. Ciò corroborato anche dal fatto che la medesima operazione, il medesimo scopo poteva ritenersi raggiunto attraverso un'operazione, *ex lege* non abusiva e alternativa alla cessione diretta, di conferimento d'azienda e cessione delle partecipazioni in regime PEX²⁶³.

Glissando, inoltre, sulla posizione dell'Amministrazione relativamente alle conseguenze dell'operazione in oggetto nei confronti dell'imposta di registro²⁶⁴, potrebbe risultare infine interessante soffermarsi di alcuni aspetti focali della Risoluzione in commento ben evidenziati dalla Circolare Assonime del 03 agosto 2017, n. 20.

Innanzitutto si sottolinea un aspetto quasi "procedimentale" relativo alla constatazione di una fattispecie (potenzialmente) abusiva: nel momento in cui l'Amministrazione dichiara l'assenza del vantaggio fiscale classificato come indebito, il procedimento viene automaticamente ad arrestarsi, cioè l'Amministrazione è impossibilitata ad indagare nel merito della sostanza economica retrostante l'operazione in oggetto.

Dopotiché importante sottolineare come sembri possa essere riscontrato un superamento della precedente posizione dell'Amministrazione medesima anche in relazione alla possibilità di equiparare le fattispecie di trasferimento dei complessi aziendali e di trasferimento dei singoli beni: *"la decisione in merito alla cessione- diretta o indiretta- di un bene d'impresa non può subire un diverso trattamento rispetto alla scelta tra la cessione- diretta o indiretta- di un ramo d'azienda"*²⁶⁵.

3.5.2 SCISSIONE NON PROPORZIONALE E CESSIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI

A stretto contatto con la risoluzione descritta in precedenza ve ne è una seconda che è risultata ulteriormente soffermarsi sulla potenziale natura abusiva dell'operazione di scissione, questa volta non prettamente da un punto di vista della circolazione indiretta

²⁶³ Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, 2017. *Risoluzione del 25 luglio, n. 97/E*. Pagg. 8-9.

²⁶⁴ La posizione dell'Agenzia delle Entrate in merito non si è rivelata così tanto "innovativa" dal momento che ha confermato la propria potestà di riqualificare l'operazione in una "cessione d'azienda" e di conseguenza imporre il versamento dell'imposta di registro in misura proporzionale (e non fissa, come ordinariamente previsto per le scissioni) ai sensi dell'articolo 20 D. P. R. 131/1986. Invero, attualmente, il ruolo antielusivo di tale disposizione relativa all'imposta di registro, oltre che fortemente discusso nel corso degli anni, è stato per il momento abbandonato in favore di un ruolo di tale disposizione orientato verso l'interpretazione dei contratti.

²⁶⁵ CEPPELLINI-LUGANO & ASSOCIATI, 2017. *Il tema del mese*. 16 novembre. Pag. 5.

Disponibile su: <http://claconsulting.it/wp-content/uploads/2017/10/Il-tema-del-mese-Novembre-2017.pdf>
[data di ultimo accesso: 18/07/2019]

dell'azienda, bensì sotto il profilo della possibilità di assegnazione agevolata dei beni societari ai soci²⁶⁶.

La Risoluzione del 26 luglio 2017, n. 98/E analizza il caso di un'operazione di scissione asimmetrica non proporzionale di una società, attiva nel ramo della locazione immobiliare, titolare di un bene immobile, ovvero sia una struttura caratterizzata da molteplici unità abitative concesse, per l'appunto, in locazione. L'obiettivo della società istante era quello di addivenire ad un'assegnazione agevolata delle unità abitative esclusivamente ad alcuni soci della società scindenda; pertanto, dal momento che una stretta minoranza di soci (due) non risultava di parere favorevole a tale assegnazione, si era deciso di optare per una scissione asimmetrica non proporzionale tale per cui ai soci non favorevoli sarebbero state assegnate quote della beneficiaria, mentre ai soci favorevoli esclusivamente quote della società scissa. Le fasi dell'operazione complessiva erano fondamentalmente tre: costituzione di una società beneficiaria²⁶⁷, nei cui confronti destinare unità abitative in proporzione alle quote detenute originariamente dai soci dissenzienti nella società scissa, come detto interamente partecipata dai due soci contrari all'assegnazione, dopodiché assegnazione agevolata di beni immobili²⁶⁸ a favore dei soci "permasti" nella scissa (i quali già godevano delle unità abitative concesse in locazione) ed infine scioglimento e conseguente messa in liquidazione della società scissa.

Confermato ancora una volta, anche nella risoluzione in essere, che la natura abusiva di un'operazione di scissione potrebbe palesarsi nel momento in cui il fine ultimo del più ampio disegno risulti la creazione di società beneficiarie "contenitori" e successiva alienazione delle partecipazioni in questo caso *"da parte dei soci persone fisiche, con l'esclusivo fine di spostare la tassazione dai beni di primo grado ai beni di secondo grado" soggetti a un più mite regime impositivo*²⁶⁹²⁷⁰, l'operazione di scissione in questione, a parere dell'Amministrazione, risulta priva di alcun profilo o intento abusivo.

²⁶⁶ Dal medesimo punto di vista verrà affrontata la risoluzione successivamente in commento.

²⁶⁷ All'interno dell'istanza d'interpello gli istanti precisano che tale beneficiaria avrebbe proseguito nell'attività di gestione degli immobili. Si ricorda che il "requisito" della continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di tutte le società risultanti dalla scissione risulta un elemento, come osservato in sede di Risoluzione n. 97/E, di notevole rilevanza ai fini dell'esclusione di eventuali profili abusivi dell'operazione complessiva.

²⁶⁸ La disciplina di riferimento è contenuta nell'articolo 1, commi 115-120 L. 28 dicembre 2015, n. 208; si prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e dell'IRAP (pari all' 8% ovvero al 10.5% per società considerate non operative in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in cui avviene l'assegnazione o la cessione del bene) sul differenziale tra valore normale del bene assegnato o ceduto e il suo costo fiscalmente riconosciuto, a condizione che non si tratti di un bene strumentale per l'attività d'impresa. Nel caso di specie il differenziale, sulla cui base applicare l'imposta sostitutiva, sarebbe generato dalla rendita catastale rivalutata degli immobili e il costo fiscalmente riconosciuto degli stessi.

²⁶⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, 2017. *Risoluzione del 26 luglio, n. 98/E*. Pag. 6.

²⁷⁰ In realtà tale orientamento risulta superato alla luce dei recenti orientamenti della stessa Agenzia delle Entrate, non ultima, per l'appunto, la Risoluzione n. 97/E precedentemente approfondita. Quanto, invece, alla possibilità di creazione di società di mero godimento, l'Amministrazione esclude questa eventualità quando i beni vengono utilizzati per lo svolgimento dell'attività di locazione, anche nei confronti degli stessi soci, da cui viene prodotto reddito. Il fatto che l'eventuale locazione si rivolga agli stessi soci non rappresenterebbe un

Infatti, secondo l'Amministrazione, *“considerato che la scissione risponde alla necessità di riorganizzare l'assetto societario per permettere solo ad alcuni soci (quelli che resteranno nella società scissa) di procedere all'assegnazione agevolata degli immobili [...], detta scelta, meritevole di tutela, non integra lo sviamento della ratio di alcuna norma o principio dell'ordinamento”*²⁷¹. Viene confermata la soluzione proposta dagli istanti, secondo cui l'operazione complessiva così configurata non integrerebbe alcun disegno abusivo poiché la stessa assegnazione agevolata ai soci avverrebbe alle medesime condizioni e in virtù dei medesimi oneri tributari applicabili nel caso in cui l'assegnazione non fosse preceduta da una scissione.

Viene precisato, inoltre, che la possibilità di assegnare beni soltanto ad alcuni soci, anziché alla totalità degli stessi è già stata prevista *“ex lege”*, pertanto metabolizzata ed approvata dal sistema, grazie all'interpretazione fornita dalla stessa Amministrazione in sede di Circolare del 1° luglio 2016, n. 26/E: la possibilità di cui sopra non si ritiene *“causa ostativa l'attribuzione di beni agevolabili solo a taluni soci anziché alla generalità degli stessi”*²⁷².

Per tali ragioni, analogamente al caso della risoluzione precedentemente in commento, non sussistendo alcun elemento di indebito vantaggio fiscale, l'Amministrazione non prosegue con gli *step* successivi ovvero sia nella constatazione degli altri elementi costitutivi dell'abuso, quali l'eventuale assenza di sostanza economica e l'essenzialità del conseguimento del vantaggio fiscale.

La morale che è possibile ricavare dalla presente risoluzione risulta essere la *“bontà”* e genuinità delle operazioni di scissione, sin anche non proporzionali; l'operazione di scissione non può essere, dunque, assimilata all'assegnazione ai soci dato che la locazione degli immobili, anche se operata dagli stessi soci, rappresenta comunque un'attività d'impresa non essendo, in questo caso, tali immobili destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa di conduzione dei medesimi beni.

Di tutt'altro tenore rispetto alla risoluzione appena approfondita, sebbene afferente ad una fattispecie e disciplina analoghe, si staglia per rilevanza la Risoluzione del 27 luglio 2017, n. 99/E appresso da analizzare.

Il caso in esame riguarda la volontà di una società, attiva nel campo della pelletteria, titolare di un immobile strumentale all'attività imprenditoriale con funzione di sede dell'impresa, di avvalersi della disciplina relativa alla cessione ovvero sia all'assegnazione agevolata dei beni

“problema”, qualora il canone non sia inferiore a quelli rinvenibili alle normali condizioni di mercato a meno che non sussista una normativa derogatoria dei canoni di mercato.

²⁷¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, 2017. *Risoluzione del 26 luglio, n. 98/E*. Pag. 9.

²⁷² Cfr. CEPPELLINI-LUGANO & ASSOCIATI, 2017. *Il tema del mese*. 16 novembre. Pag. 7.

Disponibile su: <http://claconsulting.it/wp-content/uploads/2017/10/Il-tema-del-mese-Novembre-2017.pdf>
[data di ultimo accesso: 19/07/2019]

ai soci ex articolo 1, commi 115-120 L. 208/2015. Tuttavia, nel caso di specie, sapendo la società che l'immobile in questione non potesse rientrare nello spettro applicativo della presente disciplina di assegnazione dei beni ai soci in quanto strumentale all'esercizio dell'attività d'impresa, intendeva intraprendere un'operazione così configurata; conferimento d'azienda (relativa all'attività di pelletteria) ad una società neocostituita, bensì partecipata dai medesimi soci della conferente, e locazione a tale *newco* dell'immobile permastato nella società conferente. L'immobile locato nella *newco* diverrebbe non più strumentale all'esercizio dell'attività d'impresa (della *newco*), pertanto ammissibile al regime di assegnazione agevolata ai soci. Dopodiché si procederebbe con lo scioglimento della società "originaria" e con l'assegnazione ai soci della partecipazione detenuta nella *newco*.

La soluzione prospettata dagli istanti, ovviamente, risulta in difesa della "bontà" dell'operazione; non si tratterebbe di abuso del diritto poiché verrebbe a mancare l'indebito vantaggio fiscale, in quanto lo stesso Legislatore tributario ha previsto un regime agevolativo in caso di estromissione dei beni non strumentali dal regime d'impresa a condizioni economiche più vantaggiose. Ancora, l'operazione sarebbe sorretta da valide ragioni extra-fiscali non marginali dal momento che i soci risulterebbero ormai prossimi al pensionamento e di conseguenza avrebbero l'intenzione di cedere l'attività e vendere l'immobile²⁷³.

L'Amministrazione, però, non risulta essere del medesimo avviso degli istanti nonostante si soffermi inizialmente su un dato che, se considerato in modo a sé stante, sarebbe favorevole agli istanti. La disciplina relativa all'assegnazione agevolata dei beni ai soci parrebbe "salvare" il cambiamento di destinazione d'uso (il passaggio da "bene strumentale all'esercizio dell'attività d'impresa" a "bene non strumentale"), il quale *"anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo status di bene agevolabile è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio d'imposta [...]"*²⁷⁴. Fermandosi a questo punto, sarebbe ragionevole ritenere la non abusività dell'operazione complessiva, dal momento che semplicemente l'obiettivo risultava essere quello di "rientrare" in una disciplina di favore comunque prevista e metabolizzata dal sistema tributario; una situazione si potrebbe dire simile al caso della trasformazione di una società per azioni in una società a responsabilità limitata agricola al fine di rientrare nel relativo peculiare regime impositivo²⁷⁵.

²⁷³ Invero, oltre a queste "giustificazioni" offerte dagli istanti, si riscontrerebbe, nella soluzione prospettata, addirittura un appiglio ad un precedente: nella Risoluzione del 03 novembre 2016, n. 101/E l'Amministrazione aveva "salvato" un'operazione di scissione con attribuzione alla società beneficiaria di tutti i beni immobili relativi alla scissa e conseguente trasformazione in società semplice della beneficiaria.

²⁷⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, 2017. *Risoluzione del 27 luglio, n. 99/E*. Pag. 4.

²⁷⁵ Cfr. il paragrafo "Trasformazione e abuso del diritto: il caso della trasformazione da S.p.A. in S.r.L. agricola".

In realtà occorre analizzare l'operazione, non prettamente da un punto di vista "formale", bensì soprattutto da uno "sostanziale". E in sostanza, la *newco* svolgerebbe la medesima attività della società "originaria", sarebbe costituita dai medesimi soci e nascerebbe persino sotto la medesima veste giuridica della società conferente. A parere dell'Amministrazione, dunque, si tratta di un abuso del diritto in quanto unicamente si consente al bene immobile in questione di rientrare indebitamente nella disciplina di assegnazione agevolata ai soci.

Procedendo per gradi, sotto il profilo dell'indebito vantaggio²⁷⁶ fiscale ci si sofferma, come anticipato, sul fatto che l'operazione è risultata funzionale esclusivamente affinché il bene potesse rientrare nella disciplina agevolativa la cui *ratio* è quella di *"offrire l'opportunità-tramite l'assegnazione ai soci o anche la trasformazione in società semplice- di estromettere dal regime d'impresa i beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste, quegli immobili per i quali allo stato attuale non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli"*²⁷⁷. Nella sostanza, tuttavia, la modifica della destinazione del bene non è mai avvenuta, poiché comunque la *newco* poteva essere ben considerata un "doppione" della società conferente, pertanto *ratio* della disciplina relativa all'assegnazione agevolata dei beni ai soci elusa. Primo e secondo passaggio confermati: indebito ed essenziale vantaggio fiscale.

Il terzo passaggio riguarda l'individuazione della sostanza economica alla base dell'operazione: quest'ultima assume il carattere della circolarità, in quanto il risultato finale risulta identico a quello di partenza nel senso che l'immobile viene utilizzato allo stesso modo, così come l'esercizio della medesima attività d'impresa, seppur in capo ad un soggetto differente (la *newco*). Non sussistono rilevanti alterazioni della sfera giuridica dei soggetti coinvolti nell'operazione, il che avrebbe altrimenti ricondotto all'esistenza di sostanza economica. Di fatto la società conferente non estrometterebbe il bene nell'attività d'impresa, il che avverrebbe nel caso in cui tale bene assegnato ai soci non sia nuovamente impiegato nella medesima attività d'impresa. Manca a tutti gli effetti la realizzazione di un interesse economico distinto dal raggiungimento di un vantaggio fiscale²⁷⁸. Risultano, inoltre, insussistenti e irrilevanti, a pare dell'Amministrazione, le giustificazioni di natura aziendale-organizzativa addotte dagli istanti.

Per tutte le ragioni appena delineate l'operazione nei termini di cui sopra configurata risulta abusiva ai sensi della clausola generale anti-abuso *ex* articolo 10-bis dello Statuto; da ciò deriverebbe che, seguendo un *argumentum a contrario*, qualora l'immobile, anziché essere

²⁷⁶ Il risparmio fiscale deriverebbe dalla tassazione sostitutiva inferiore rispetto a quella ordinariamente prevista in sede di assegnazione di beni ai soci fiscalmente più onerosa.

²⁷⁷ Cfr. Relazione illustrativa alla L. 208/2015 ("Legge di stabilità per il 2016").

²⁷⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, 2017. *Risoluzione del 27 luglio, n. 99/E*. Pag. 7.

locato alla *newco*, fosse stato assegnato ai soci o da locato a terzi soggetti dagli stessi soci, l'operazione sarebbe stata considerata legittima²⁷⁹.

²⁷⁹ Cfr. CEPPELLINI-LUGANO & ASSOCIATI, 2017. *Il tema del mese*. 16 novembre. Pag. 9.
Disponibile su: <http://claconsulting.it/wp-content/uploads/2017/10/Il-tema-del-mese-Novembre-2017.pdf>
[Data di ultimo accesso: 20/07/2019]

4. CONCLUSIONI

E' giunto, dunque, il momento di tirare le fila del discorso, o meglio dei discorsi affrontati. Certamente è possibile affermare che l'approccio alle tematiche esposte, elusione fiscale ovvero abuso del diritto che dir si voglia, essendo esse tematiche "di confine", si presenta come particolarmente scivoloso. Tale "vischiosità", ad oggi, ancora non garantisce di addivenire ad una soluzione del teorema universalmente corretta ed accettata²⁸⁰. Si è partiti, infatti, da affermazioni giurisprudenziali di dubbia validità e correttezza fino a pervenire all'introduzione di una clausola generale anti-abuso che rappresenta indubbiamente un balzo in avanti rispetto all'incertezza che ha permeato l'ultimo decennio; incertezza dovuta, probabilmente in gran parte, a sibilline pronunce giurisprudenziali. Nonostante, infatti, potenziali dubbi relativi a varie definizioni normativamente vaghe quali "vantaggi fiscali indebiti", "ragioni extrafiscali marginali"²⁸¹, alla necessità di ancorare la tassazione alla sostanza economica²⁸² e in merito alla sanzionabilità amministrativa dell'abuso, non ci si può esimere dall'affermare che la clausola generale garantisca una maggiore uguaglianza di trattamento a livello fiscale di operazioni economiche in odore di elusione²⁸³ non più limitate all'elenco (chiuso) di cui alla previgente disciplina. Come trattare le fattispecie non incluse nel comma terzo dell'art. 37-bis? La mancanza di una risposta a questa domanda, e relativa incertezza generatasi, aveva "costretto" la Giurisprudenza a cercare un principio valevole in ogni caso, per qualsiasi fattispecie, in modo, come si è osservato, inizialmente discutibile.

La certezza in ambito tributario, infatti, intesa quale prevedibilità dei comportamenti dell'Amministrazione da parte del contribuente²⁸⁴, risulta di fondamentale importanza; se, tuttavia, ad essa si accompagna una maggiore sensibilità degli "addetti ai lavori" ad interpretare le disposizioni di legge, che spesso possono risultare ambigue o per alcuni aspetti vaghe come lo stesso articolo 10-bis, secondo parte della Dottrina. E un aspetto fondamentale derivante dalla suddetta sensibilità deve essere la netta e definitiva cesura tra un risparmio

²⁸⁰ Cfr. MANONI, E., 2019. *Il lungo cammino dell'abuso del diritto/elusione fiscale: la presenza di una norma di legge (art. 37-bis del D.P.R. N. 600/1973) non giustifica la sanzionabilità amministrativa della condotta*. Diritto e Pratica Tributaria, 1.

²⁸¹ Si parla in questi casi di "vaghezza combinatoria" che potrebbe conferire all'Amministrazione un eccessivo potere discrezionale. Cfr. PROCOPIO, M., 2019. *L'abuso del diritto (o elusione d'imposta): una riforma da ripensare*. Diritto e Pratica Tributaria, 4.

²⁸² Secondo autorevole dottrina, infatti, l'applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma condurrebbe alla sostituzione non già della sostanza alla forma, bensì di una forma ad un'altra forma. Stando a tale linea di pensiero, affinché il prelievo fiscale possa attingere direttamente ai risultati economici indipendentemente dalle forme giuridiche impiegate, occorrerebbe a monte, in sede di costruzione giuridica, fare esplicito riferimento ad un determinato risultato economico.

Cfr. STEVANATO, D., 2015. *Elusione fiscale e abuso del diritto, anatomia di un equivoco*. Corriere Tributario, 5, pagg. 701 ss..

²⁸³ Cfr. INGRAO, G., 2016. *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre*. Diritto e Pratica Tributaria, 4.

²⁸⁴ E lo strumento dell'interpello, in questo caso anti-abuso, cerca di raggiungere tal fine.

fiscale lecito, metabolizzato dal sistema e un vantaggio indebito, ovvero tra un risparmio fiscale indebito e l'assenza delle ragioni extra-fiscali. Non deve sussistere in nessuno dei due casi un'automatica equazione, in quanto viceversa si negherebbe spazio alla lecita pianificazione fiscale e inevitabilmente si comprimerebbe il principio dell'autonomia privata, nonché, per estensione, quello della libera iniziativa economica privata: significherebbe che in assenza di ragioni extra-fiscali il contribuente sarebbe costretto sempre ad optare per l'operazione fiscalmente più onerosa per timore di "censura" da parte dell'Amministrazione²⁸⁵.

Un vero e proprio abuso. Teoricamente, ormai, ciò non dovrebbe essere più ammesso, o comunque la Giurisprudenza, che pian piano ha corretto la propria rotta, dovrebbe essere in grado di individuare le interpretazioni "disinvolute" del Fisco, di individuare quelle contestazioni in punto di abuso del diritto prive di opportuna "cautela"²⁸⁶.

Tra le diverse interpretazioni "disinvolute" dell'Amministrazione, ad esempio, rientravano a pieno titolo quelle relative alla *communis opinio* secondo cui l'operazione straordinaria di scissione fosse foriera di fattispecie abusive. Invero, e si è approfondito perché, la scissione non comporta "né a priori, né per definizione, degli specifici o potenziali aspetti elusivi"²⁸⁷. L'eventuale utilizzo "distorto" dello strumento della scissione, magari ai fini di una circolazione indiretta dell'azienda, si muove perfettamente nella *ratio* delle disposizioni che regolamentano tali fattispecie e che possono prevedere risparmi leciti d'imposta. Il "parafulmine" è il comma quarto dell'art. 10-bis: "*Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*".

E ciò conferma ancora una volta la necessità di sensibilità degli operatori del diritto tributario per addivenire alla tanto agognata certezza nei rapporti tra Fisco e contribuente: la nuova clausola generale anti-abuso, pur probabilmente con qualche difetto letterale, rappresenta, sotto la maggior parte degli aspetti, un passo in avanti rispetto alle discipline precedenti. Tuttavia necessita di supporto, necessita delle interpretazioni corrette da parte "degli addetti ai lavori" affinché si evitino storpiature; affinché si eviti che la stessa clausola generale anti-abuso venga a sua volta abusata.

²⁸⁵ "Sarebbe incredibile se il contribuente, trovandosi di fronte ad una pluralità di percorsi operativi [...], di pari dignità, sia in sostanza costretto a scegliere il percorso più oneroso dal punto di vista del carico impositivo [...]". BEGHIN, M., 2015. *Ancora equivoci sul concetto di vantaggio fiscale elusivo e sulla sua inopponibilità al Fisco*. Corriere Tributaria, 12, pag. 896.

²⁸⁶ Cfr. BEGHIN, M., 2015. *Ancora equivoci sul concetto di vantaggio fiscale elusivo e sulla sua inopponibilità al Fisco*. Corriere Tributaria, 12, pag. 899.

²⁸⁷ ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA, 2016. *Elusione fiscale e circolazione dell'azienda ai fini IRES nella scissione societaria*. Giuffrè Editore, Milano, pag. 95.

5. RIFERIMENTI

Bibliografia

BEGHIN, M., 2013. *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*. CEDAM, Padova.

BEGHIN, M. 2016. *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*. Giappichelli, Torino.

BEGHIN, M., 2017. *Diritto tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*. CEDAM, Padova, III edizione.

CONFALONIERI, M., 2018. *Trasformazione, fusione, conferimento, scissione e liquidazione delle società. Aspetti civilistici, contabili e fiscali delle operazioni straordinarie*. Gruppo 24ore, Milano.

DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., 2016. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Giappichelli, Torino.

FALSITTA, G., 2014. *Manuale di diritto tributario Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. CEDAM, Padova.

FANTOZZI, A., 2012. *Il diritto tributario*. Utet Giuridica, IV edizione.

FANTOZZI, A., PAPARELLA, F., 2014. *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*. CEDAM, Padova.

LETTIERI, N., MARINI, G., MERONE, G., 2014. *L'abuso del diritto nel dialogo tra corti nazionali ed internazionali*. Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA, 2016. *Elusione fiscale e circolazione dell'azienda ai fini IRES nella scissione societaria*. Giuffrè Editore, Milano.

POTITO, L., 2009. *Le operazioni straordinarie nell'economia delle imprese*. Giappichelli, Torino.

Riviste giuridiche

BEGHIN, M., 2009. *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*. Corriere Tributario, 11.

BEGHIN, M., 2012. *L'abuso e l'elusione fiscale, tra regole "scritte", giustizia tributaria e certezza del diritto*. Corriere Tributario, 17.

BEGHIN, M., 2014. *Elusione, evasione, confusione e abuso del diritto nell'applicazione di norme di favore*. Corriere Tributario, 48.

BEGHIN, M., 2015. *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*. Il Fisco, 23.

BEGHIN, M., 2015. *Ancora equivoci sul concetto di vantaggio fiscale elusivo e sulla sua inopponibilità al Fisco*". Corriere Tributario, 12.

BORIA, P., 2017. *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*. Rivista di Diritto Tributario, 6.

CANE', D., 2016. *Indebito vantaggio fiscale e abuso del diritto. Profili di diritto comunitario e internazionale*. Diritto e Pratica Tributaria, 4.

GALLO, F., 2016. *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Cassazione*. Rassegna Tributaria, 4.

INGRAO, G., 2016. *"L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre"*. Diritto e Pratica Tributaria, 4.

MANONI, E., 2019. *Il lungo cammino dell'abuso del diritto/elusione fiscale; la presenza di una norma di legge (art. 37-bis del D. P. R. N. 600 del 1973) non giustifica la sanzionabilità amministrativa della condotta*. Diritto e Pratica Tributaria, 1.

POGGIOLI, M., 2006. *La Corte di Giustizia elabora il concetto di “comportamento abusivo” in materia d’Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva?* Rivista di Diritto Tributario, III.

PROCOPIO, M., 2019. *“L’abuso del diritto (o elusione d’imposta): una riforma da ripensare”*. Diritto e Pratica Tributaria, 4.

STEVANATO, D., 2008. *Trasformazione in s.r.l. agricola ed elusione tributaria: è davvero aggirato lo spirito della legge?* Corriere Tributario, 21.

STEVANATO, D., 2015. *Elusione fiscale e abuso del diritto, anatomia di un equivoco*. Corriere Tributario, 5.

ZIZZO, G., 2008. *L’abuso dell’abuso del diritto*. Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 6.

ZIZZO, G., 2015. *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*. Corriere Tributario, 47-48.

Fonti legislative, giurisprudenza, prassi

Circolare Agenzia delle Entrate del 17 maggio 2000, n. 98/E

Circolare Agenzia delle Entrate del 13 febbraio 2006, n. 6/E

Circolare Agenzia delle Entrate del 14 giugno 2010, n. 32/E

Circolare Agenzia delle Entrate del 14 marzo 2014, n. 36/E

Circolare Agenzia delle Entrate del 1° aprile 2016, n. 9/E

Circolare Agenzia delle Entrate del 1° luglio 2016, n. 26/E

Circolare Assonime del 12 aprile 2007, n. 20

Circolare Assonime del 04 agosto 2016, n. 21

Circolare Assonime del 03 agosto 2017, n. 20

COMMISSIONE EUROPEA, 2017. *Scheda tematica per il semestre europeo. Contenere la pianificazione fiscale aggressiva.* (Versione italiana)

Consiglio di Stato del 26 gennaio 2009, n. 414

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, 2016. *Abuso del diritto nella pratica notarile: rilevanza delle valide ragioni extrafiscali nelle operazioni societarie straordinarie.* (Studio n. 56-2016/T)

Corte Costituzionale del 14 giugno 2007, n. 191

Corte di Cassazione del 21 ottobre 2005, n. 20398

Corte di Cassazione del 26 ottobre 2005, n. 20816

Corte di Cassazione del 14 novembre 2005, n. 22932

Corte di Cassazione del 5 maggio 2006, n. 10353

Corte di Cassazione del 29 settembre 2006, n. 21221

Corte di Cassazione del 16 gennaio-21 aprile 2008, n. 10257

Corte di Cassazione del 17 ottobre 2008, n. 25374

Corte di Cassazione SS. UU. del 23 dicembre, nn. 30055-30056-30057

Corte di Cassazione del 21 gennaio 2009, n. 1465

Corte di Cassazione del 21 gennaio 2011, n. 1372

Corte di Cassazione del 15 gennaio 2014, n. 653.

Corte di Giustizia del 14 dicembre 2000, causa C-110/99 (cd. Emsland Stärke)

Corte di Giustizia del 21 febbraio 2006, causa C-255/02 (cd. Halifax)

Corte di Giustizia del 12 settembre 2006, causa C-196/04 (cd. Cadbury Schweppes)

Corte di Giustizia del 21 febbraio 2008, causa C-425/06 (cd. Part Service)

Costituzione Italiana

Decreto del Presidente della Repubblica 633/1972, *“Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto”*

Decreto del Presidente della Repubblica 600/1973, *“Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi”*

Decreto del Presidente della Repubblica 602/1973, *“Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito”*

Decreto del Presidente della Repubblica 131/1986, *“Testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro”*

Decreto Legislativo 917/1986, *“Testo unico delle imposte sui redditi”*

Decreto Legislativo 471/1997, *“Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto, e di riscossione dei tributi, a norma dell’articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662”*

Decreto Legislativo 472/1997, *“Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie”*

Decreto Legge 185/2008, *“Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale”*

Decreto Legge 98/2011, *“Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria”*

Decreto Legislativo 128/2015, *“Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente”*

Decreto Legislativo 147/2015, *“Disposizioni recanti misure per la crescita e l’internalizzazione delle imprese”*

Decreto Legislativo 156/2015, *“Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario”*

Direttiva 2016/1164/UE, *“Norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno”*

Direttiva 2017/952/UE, *“Modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi”*

Legge 408/1990, *“Disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di beni delle imprese e di smobilizzo di riserve e fondi in sospensione di imposta, nonché disposizioni di razionalizzazione e semplificazione. Deleghe al Governo per la revisione del trattamento tributario della famiglia e delle rendite finanziarie e per la revisione delle agevolazioni tributarie”*

Legge 413/1991, *“Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l’attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzione dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale”*

Legge 724/1994, *“Misure di razionalizzazione della finanza pubblica”*

Legge 662/1996, *“Misure di razionalizzazione della finanza pubblica”*

Legge 212/2000, *“Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”*

Legge 296/2006, *“Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”*

Legge 244/2007, *“Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”*

Legge 23/2014, *“Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più' equo, trasparente e orientato alla crescita”*

Legge 190/2014, *“Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”*

Legge 208/2015, *“Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”*

OECD, 2016. *“Co-operative Tax Compliance. Building better tax control framework”*. 13 maggio

Parere Comitato Consultivo per l'Applicazione delle Disposizioni Antielusive del 20 luglio 2005, n. 13

Parere Comitato Consultivo per l'Applicazione delle Disposizioni Antielusive del 4 ottobre 2006, n. 28

Parere Comitato Consultivo per l'Applicazione delle Disposizioni Antielusive del 18 dicembre 2006, n. 42

Parere Comitato Consultivo per l'Applicazione delle Disposizioni Antielusive del 16 aprile 2007, n.13

Parere Comitato Consultivo per l'Applicazione delle Disposizioni Antielusive del 9 maggio 2007, n. 20

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4 gennaio 2016, protocollo n. 27

Raccomandazione Commissione Europea del 6 dicembre 2012, n. 2012/772/UE

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 3 novembre 2000, n. 166/E-207443

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 23 marzo 2001, n. 33/E-52685

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 9 luglio 2002, n. 224/E

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 16 maggio 2005, n. 60/E

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 9 gennaio 2006, n. 5/E

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 22 marzo 2007, nn. 56-58/E

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 24 aprile 2008, n. 177/E

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2015, n. 52/E

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 25 luglio 2017, n. 97/E

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 26 luglio 2017, n. 98/E

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2017, n. 99/E

Sentenza del 3 dicembre 2014, n. 350, Commissione Tributaria provinciale Mantova

Sitografia

CEPPELLINI-LUGANO & ASSOCIATI, 2017. *Il tema del mese*. 16 novembre.
Disponibile su: <http://claconsulting.it/wp-content/uploads/2017/10/Il-tema-del-mese-Novembre-2017.pdf>

[Data di ultimo accesso: 20/07/2019]

Like Frankie said 'I did it my way' – Bon Jovi