

L'abuso del diritto e gli indebiti vantaggi fiscali nell'imposizione diretta, nazionale e internazionale e nelle imposte indirette

di **Emilio Abruzzese**, Dottore Commercialista in Bologna
Commissione II.DD. dell'ODCEC di Bologna

Nell'ambito del Convegno:

“Abuso del diritto – D.lgs. 5 agosto 2015 n. 128 – Analisi dei casi nell'esperienza professionale”

19 Novembre 2015, ore 15 – Bologna, Sala Conferenze Marco Biagi

Organizzato da:

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna –
Commissioni “Imposte dirette” e “Consulenza aziendale ed Operazioni straordinarie”

Premessa: ***l'evoluzione della normativa antielusiva «generale»***

Il punto di riferimento dell'art. 11 della Direttiva del Consiglio delle Comunità Europee del 23/7/1990 (90/434/CEE):

(Regime fiscale comune da applicare alle fusioni, etc., poi sostituito dall'art. 15 della Direttiva 19/10/2009 n. 2009/133 CE)

«1. Uno Stato membro può rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni dei titoli II, III e IV o revocarne il beneficio qualora risulti che l'operazione di fusione, di scissione, di conferimento d'attivo o di scambio di azioni:

a) ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale; il fatto che una delle operazioni di cui all'articolo 1 non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali;

b) ha come conseguenza che una società, a prescindere dalla partecipazione della medesima all'operazione, non soddisfa più le condizioni richieste per la rappresentanza dei lavoratori negli organi della società secondo le modalità applicabili prima di detta operazione. (derivazione tedesca ...)

2. Il paragrafo 1, lettera b) è applicabile ove e fintantoché non si applichino alle società che formano oggetto della presente direttiva regolamentazioni comunitarie che contengano disposizioni equivalenti in materia di rappresentanza dei lavoratori negli organi della società.»

Premessa: l'evoluzione della normativa antielusiva «generale»

Ispirato da tale norma, viene introdotto l'**art. 10 della Legge 408/1990** la cui formulazione originaria era la seguente:

1. È consentito all'amministrazione finanziaria **disconoscere** ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenute **e comunque i vantaggi tributari conseguiti** in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere **senza valide ragioni economiche** ed **allo scopo esclusivo** di ottenere **fraudolentemente** un risparmio di imposta."
2. Le imposte corrispondenti agli imponibili accertati dagli uffici in applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 ed i relativi interessi sono iscritti a ruolo a titolo provvisorio ai sensi e nella misura prevista dal secondo comma dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo le decisioni della commissione tributaria di primo grado ovvero decorso un anno dalla presentazione del ricorso se alla scadenza di tale termine la commissione non ha ancora emesso la propria decisione. 3. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale deliberate da tutti i soggetti interessati entro il 30 ottobre 1990.

Premessa: l'evoluzione della normativa antielusiva «generale»

.... Sino ad arrivare **all'ultima formulazione dell'art. 10**, ante introduzione dell'art. 37 bis, DPR 600/1973 :

1. **É consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti e cessione o valutazione di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta.**
2. (...omissis...)

Le problematiche applicative dell'art. 10, essenzialmente conseguenti alla necessaria interpretazione dei fatti e del diritto in conseguenza della sussistenza del requisito della **fraudolenza**.

Fra le problematiche, **anche quella sull'applicabilità o meno della norma alle imposte indirette:**

- favorevole l'Amministrazione Finanziaria (C.M. n. 128 dell'8/8/1997),
- contraria la dottrina.

Premessa: l'evoluzione della normativa antielusiva «generale»

Con l'emanazione del **D.Lgs. 358/1997**, viene introdotto l'**art. 37-bis, DPR 600/1973**.
Nella relazione allo schema di decreto legislativo, che accompagna il D.Lgs. 358/1997, si legge:

*Si può fornire così un criterio tendenziale per **distinguere l'elusione rispetto al mero risparmio d'imposta**; quest'ultimo si verifica quando, tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di **pari dignità**, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso. Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei paesi sviluppati, che consentono al contribuente di "regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso", e dove le norme antielusione scattano solo quando l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, che - pur formalmente legali - finiscono per stravolgere i principi del sistema.*

*La norma antielusiva non può quindi vietare la scelta, tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità, quello fiscalmente meno oneroso. Tra gli strumenti giuridici fungibili, ma che il sistema pone su un piano di sostanziale parità, **si pensi ad esempio alla scelta sul tipo di società da utilizzare, alla scelta tra cedere aziende o cedere partecipazioni sociali, o al sistema di finanziamento basato su capitale proprio o di debito**, sul periodo d'imposta in cui incassare proventi o pagare spese, **fino ad arrivare alla misura degli ammortamenti, degli accantonamenti e di tutte le altre valutazioni di bilancio, in cui è prima di tutto la norma a indicare margini di flessibilità da utilizzare anche a seconda della convenienza fiscale**. In tutti questi casi la scelta della via fiscalmente meno onerosa non è implicitamente vietata dal sistema, ma al contrario esplicitamente o implicitamente consentita, e non è configurabile alcun aggiramento di obblighi o divieti.*

Dello stesso tenore, il parere della **Commissione Parlamentare Consultiva in materia di riforma fiscale, ai sensi della legge 23/12/1996, n. 662 ("dei trenta")**.

Premessa: ***l'evoluzione della normativa antielusiva «generale»***

Art. 37-bis DPR 600/1973:

- 1. 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.**
- 2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.**
- 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:**
 - a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
 - b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
 - c) cessioni di crediti;
 - d) cessioni di eccedenze d'imposta;
 - e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società;

Premessa: l'evoluzione della normativa antielusiva «generale»

Art. 37-bis DPR 600/1973 (continua):

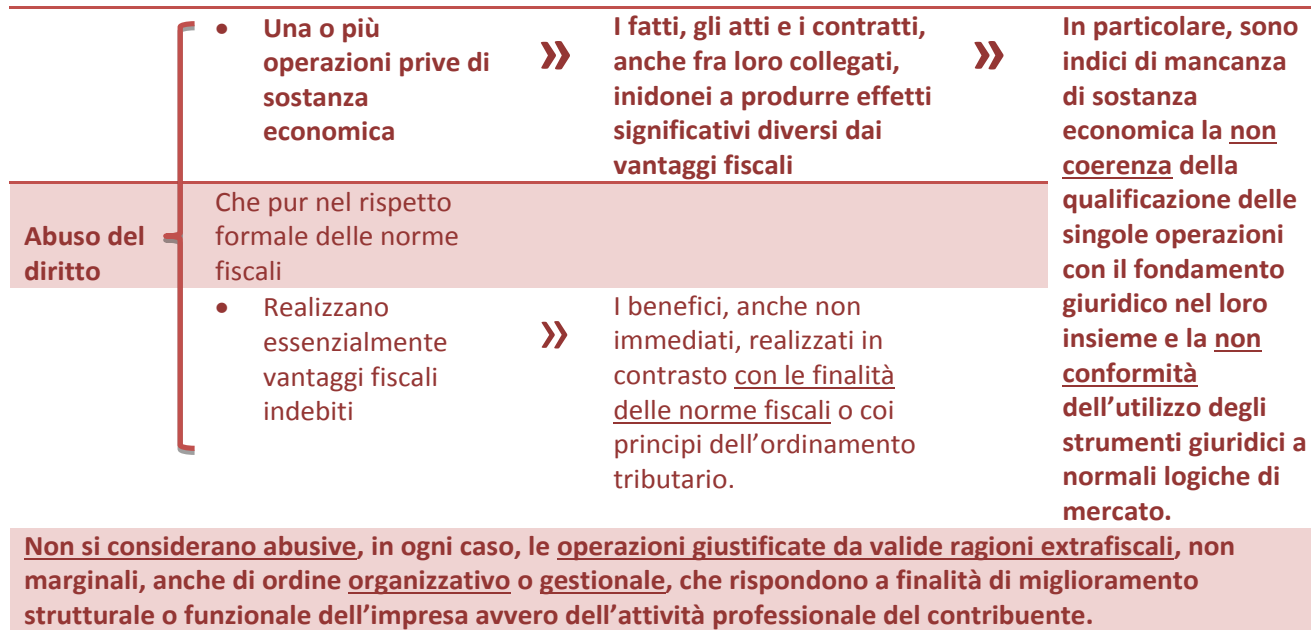
f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c - quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi;

f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea;

f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

Premessa: l'evoluzione della normativa antielusiva «generale» l'attuale art. 10 bis



- Cosa vuol dire «rispetto formale»?! Se si rispetta la norma, il rispetto non dovrebbe essere sostanziale?
- Cosa vuol dire «finalità delle norme fiscali»?
- Dalla “inesistenza di valide ragioni economiche ... e ... scopo esclusivo” ... alla “inesistenza di valide ragioni economiche” ... agli “effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”: si tratta di accezione meno o più restrittiva?

Premessa:

l'evoluzione della normativa antielusiva «generale» l'attuale art. 10 bis

I principi che sottendono **la libertà di scegliere, fra diverse operazioni societarie o fra diverse modalità contrattuali, quelle NON necessariamente più onerose:**

- ✓ **Let. b) del c. 1 dell'art. 5 della Legge Delega:**
«... al fine di ... b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale»
- ✓ **Comma 4 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*»**

Premessa:

l'evoluzione della normativa antielusiva «generale» l'attuale art. 10 bis

... per la verità ... tali disposizioni non vogliono dire inequivocabilmente che la scelta possa essere operata anche solo in considerazione del diverso carico fiscale, per giungere – comunque – ad un risultato necessitato da esigenze meramente aziendali e non fiscali!

- Ipotizziamo che si abbia la necessità di realizzare operazioni **supportate** dalle legittimazioni di cui al 3° c. dell'art. 10-bis (*valide ragioni extrafiscali*).
- Se allo stesso risultato (legittimato da detto 3° comma) si può arrivare con l'operazione A (più onerosa) o B (meno onerosa), si può scegliere la B, per il solo motivo che è meno onerosa, visto che porta ad un risultato che comunque è necessitato da motivazioni aziendali?

Si ritiene di sì, come è giusto che il buon amministratore, comprando un impianto (necessario), cerchi di avere il meglio, e al miglior prezzo.

Premessa:

l'evoluzione della normativa antielusiva «generale» l'attuale art. 10 bis

Tale conclusione pare evincersi da come si è determinata la formulazione definitiva del comma 4 dell'art. 10-bis.

La prima versione del **comma 4** (pubblicata in consultazione sul sito del Governo) così recitava:

*«Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, **salvo che queste ultime non configurino un caso di abuso di diritto**».*

Premessa:

l'evoluzione della normativa antielusiva «generale» l'attuale art. 10 bis

La difficile coesistenza fra la disciplina ex art. 10-bis e le **riqualificazioni o rettifiche da norma specifiche.**

Comma 12 dell'art. 10-bis:

*«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 norme tributarie**»*

Premessa:

l'evoluzione della normativa antielusiva «generale» l'attuale art. 10 bis

➤ **Quali *specifiche norme tributarie*, se violate, portano vantaggi fiscali?**

- ✓ Se si tratta di violazioni di limiti **quantitativi e/o valutativi** (es. ammortamenti, valutazione delle rimanenze, etc.) o di **qualificazione** o di **imputazione temporale**, la precisazione pare pleonastica.
- ✓ Ancora di più, se il problema è un **difetto di inerenza o di competenza**.

Premessa:

l'evoluzione della normativa antielusiva «generale» l'attuale art. 10 bis

- In quale ambito rientra la casistica dei **giudizi di congruità** ai fini delle II.DD.?
 - ✓ Es.: i compensi «abnormi» ai componenti di CdA? Un problema di inerenza o di elusione?
 - ✓ Sicuramente, il *transfer price* «normato», ex comma 7 art. 110 TUIR, non rientra nell'ambito applicativo dell'art. 10-bis, così come le norme antielusive specifiche.
- **Non dovrebbe rientrare la casistica della interposizione fittizia** di cui al 3° comma dell'art. 37 Dpr 600/1973 né quella, diversa, **dell'interposizione «reale»**.

(Cassazione 21/10/1994, n. 8616: «nella **interposizione fittizia**, invero, si ha una simulazione soggettiva e l'interposta figura soltanto come acquirente, mentre gli effetti del negozio si producono a favore dell'interponente» ... mentre ... «nella **interposizione reale** ... non esiste simulazione, in quanto l'interposto, d'accordo con l'interponente, contratta con il terzo in nome proprio ed acquista effettivamente i diritti nascenti del contratto, salvo l'obbligo, derivante dai rapporti interni, di ritrasferire i diritti in tal modo acquistati all'interponente»).

Premessa:

l'evoluzione della normativa antielusiva «generale» l'attuale art. 10 bis

- Tuttavia la Cassazione, negli ultimi anni, aveva sostenuto la tesi che l'art. 37 Dpr 600/73 avrebbe **funzione antielusiva**, inquadrabile nel divieto di abuso del diritto (*ex multis*, Cass. 21794/2014, 13089/2012, 12788/2011)
- Tesi (quest'ultima) smentita sia implicitamente dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 158/2015, a commento dell'art. 10-bis, sia dal **nuovo comma 4** dello stesso art. 37 (introdotto dall'art. 7, c. 7, D.Lgs. n. 156/2015), che inquadra l'interpello "di cui al comma 3" tra gli interpelli "ordinari" [di cui all'art. 11, c. 1, lett. a), Statuto] e **non più** tra gli interpelli antielusivi, com'era nella disciplina previgente (art. 21 L. n. 413/1991, contestualmente abrogato)

Dividend Washing e Dividend Stripping

Casistica paradigmatica del progressivo maggior rigore e degli adattamenti legislativi

Dalle **indicazioni del SECIT...**

... alla **giurisprudenza** favorevole ai contribuenti

- Cassazione n. 3879 del 3/4/2000
- Cassazione n. 3445 del 7/3/2002

...alla conseguente Circolare dell'Agencia n. 87/E del 27/12/2002: «**operazioni lecite!**»

("D.W." = vendita di azioni, per pochi gg, da fondo d'investimento a società italiana; incasso di dividendo, maturazione del credito d'imposta su dividendi; rivendita al fondo con minus deducibile)

("D.S." = costituzione di usufrutto su azioni, per medio periodo (es. 3 anni), da società non residente a favore di società residente; incasso di dividendo, maturazione del credito d'imposta su dividendi)

Dietrofront

... di **Cassazione:**

- *dividend washing*
 - N. 20398 del 21/10/2005
 - N. 20816 del 26/10/2005
 - N. 22932 del 14/11/2005
- *dividend stripping*
 - N. 20816 e n. 22932 del 2005

... e conseguentemente dell'**Agencia:**

- Circ. n. 39 del 27/6/2007: «*Coltivare e ... vincere il contenzioso!*»

Dividend Washing e Dividend Stripping/2

In seguito

- Il Legislatore pone rimedio, con l'introduzione dei commi 6 *bis* e 7 *bis* nell'art.14 del TUIR (nella versione prima della riforma del 2004, per effetto dell'art. 7 bis DL 9/9/92, n. 372):

Il credito di imposta sui dividendi non spetta!

- Il «Nuovo TUIR» (2004) elimina il credito di imposta sui dividendi come modalità per evitare la doppia imposizione economica... e rende **indeducibile** *“il costo sostenuto per l'acquisto del diritto d'usufrutto o altro diritto analogo relativamente ad una partecipazione societaria da cui derivino utili esclusi ai sensi dell'art. 89”*.
- ... E successivamente (DL 30/09/2005 n. 203) si introduce il comma 3 *bis* all'art. 109, TUIR:

Irrilevanza delle minus su partecipazioni «non PEX» a fronte di dividendi distribuiti nei 36 mesi antecedenti il realizzo

Le «nuove –forzate– tendenze»: da un eccesso all'altro...

- **Fantomatiche sopravvenienze attive nei finanziamenti «ascendenti»: elusione o presunta violazione di norma specifica?**

- Accertamento annullato da CTR Lombardia 12/09/2012, n. 129/02/12

- **Il preteso forzato connubio fra cassa e dividendi: l'indeducibilità degli interessi da finanziamento, asseritamente (!) connessi alla distribuzione dei dividendi: elusione e/o giudizio su inerenza, per il forzoso richiamo, anche per i soggetti IRES, a quanto disposto dall'art. 61 TUIR, rivolto SOLO ai soggetti IRPEF?**

➡ Quanti altri limiti oltre alla «vecchia» *thin cap rule* ed all'attuale soglia del 30% del ROL?

- Favorevoli al fisco: CTP Udine, 6/3/2008, n. 187; CTR Toscana, 25/10/2005, n.73
- Cassazione altalenante sull'inerenza:
 - i) Pro-fisco: 24930/11 e 7292/06
 - ii) Pro-contribuenti: 6204/15, 10501/14, 21467/14

La sostanza e la forma

- **Quando far prevalere la sostanza delle cose sulla forma... porterebbe all'annullamento di atti accertativi**
 - *Il caso del padre del socio, che versa direttamente su conto societario una somma (5 mln di €) per conto del figlio, per tentare di evitare il fallimento: sopravvenienza attiva tassabile!*

- **Quando è il «fisco» che pretende di far prevalere la presunta sostanza sulla forma (anche per i soggetti «non IAS»...)**
 - Il caso dei contratti di ***lease-back***
 - Pro Fisco:
 - Cass. n. 8481 del 2009
 - Cass. n. 21170 del 2008
 - Pro contribuenti:
 - Cass. nn. 25758 e 25972 del 2014 e n. 17175 del 2015, favorevoli al contribuente in materia di II.DD. e IRAP
 - Cass. n. 5583 del 2011, favorevole al contribuente in materia IVA

La sostanza e la forma

➤ Lo stesso caso del *lease back* ...

legittimato dal codice civile (v. art. 2425-bis c.c. introdotto dall'art. 16 D.Lgs. n. 310/2004) e “maltrattato” in campo fiscale, **a volte con motivazioni opposte**; l'operazione viene considerata elusiva:

- ✓ a volte, perché l'Amministrazione Finanziaria eccepisce che la venditrice / locataria **NON ha bisogno di risorse finanziarie**, perché ne ha in eccesso (cfr. Cass. n. 25758 del 2014)
- ✓ a volte (in caso di leasing *in costruendo* su terreni di proprietà), perché la stessa Amministrazione Finanziaria eccepisce che la venditrice / locataria **avrebbe assoluta carenza di risorse**, di fatto stipulando un mutuo in **violazione del divieto di patto commissorio...** dal che l'Amministrazione Finanziaria ne ha altresì fatto conseguire la falsità soggettiva delle fatture, in quanto relative ad operazioni soggettivamente inesistenti!

Il tema dell'arbitraggio fra trasferimento partecipazioni e distribuzione dividendi

- Il caso del difetto dei requisiti PEX, diversi da quello della non ubicazione in paese *Black List*.
 - ✓ Es., se difetta il requisito della commercialità, i dividendi sono tassati per il 5%, mentre la plus al 100%.

Illegittimo distribuire prima di vendere?

- Il caso della persona fisica per la quale è più conveniente cedere (provvisoriamente) una partecipazione per poi riacquistarla dopo una distribuzione di dividendi
...possibile utilizzo elusivo in quanto eventualmente meramente strumentale...

Il tema dell'adeguamento «strutturale» o «soggettivo», per la fruizione di norme agevolative o di particolari regimi, oppure ancora per «uscire» da particolari regimi

- ✓ Il caso (molto ben illustrato dal Prof. Beghin in Corr. Trib. n. 48/2014) trattato dalla Cassazione n. 24027 del 2014 e dalla sentenza della CTR Lombardia n. 106 del 2013: **la trasformazione da SpA a Srl per beneficiare della disciplina delle società agricole**. La Ris. 177/2008 dell'AdE, relativa alla stessa casistica.
- ✓ I casi di **operazioni su partecipazioni**, per poter beneficiare della disciplina di **consolidato fiscale nazionale** (art. 115 TUIR) o di trasparenza a ristretta base proprietaria (art. 116 TUIR).
- ✓ I casi di ristrutturazione societaria **per uscire** dal regime delle **società non operative** di cui all'art. 30 della L. 724/1994 o dalla **Robin Tax** (introdotta dall'art. 81 del D.L. 112/2008, es. fusioni per uscire dal requisito della prevalenza, o scissione per uscire dai parametri quantitativi).
- Il caso (molto ben illustrato dal Prof. Tundo, in Corr. Trib. n. 1/2014) della **cessione di crediti** considerata elusiva, ma non meritevole nemmeno delle tutele procedurali ex art. 37bis, pur essendo tale fattispecie ivi ricompresa (Cass., Ordinanza n. 24739 del 2013).

Interdipendenza fra bilancio e normativa fiscale e disconoscimento da parte dell'Amministrazione Finanziaria delle rappresentazioni di bilancio

(rinvio alla mia relazione in occasione del Convegno
ODCEC di Bologna del 6/3/2015)

Link relazione: <http://arienti-abruzzo.it/wp-content/uploads/2015/03/Abruzzese-convegno-del-6-3-15-relazione-sindacato-del-fisco-su-scelte-ci...pdf>

Link slides: <http://arienti-abruzzo.it/wp-content/uploads/2015/03/Abruzzese-slides-convegno-6-3-15.pdf>

- Il tema dei **disconoscimenti delle scelte contabili «non coerenti» con i comportamenti sistematicamente adottati** (*comma 34, art. 1, Legge Finanziaria 2008*) e la corretta qualificazione, classificazione, imputazione temporale IAS.

Esempi di aree critiche riguardanti le contabilizzazioni di bilancio

- **La circolare dell'AdE n. 7/E del 28/2/2011 (in tema di fiscalità IAS) afferma due principi:**
 - i. la possibilità per l'AF di rideterminare il reddito applicando i corretti principi IAS se non sono stati correttamente applicati;
 - ii. «qualora gli IAS consentono di effettuare scelte meramente discrezionali, senza un criterio direttivo, l'amministrazione finanziaria potrà sindacare le operazioni adottate che, sulla base di specifici fatti e circostanze, risultino finalizzate al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali».

- Per i casi di cui al punto i), non si deve *scomodare* l'art. 10bis
- Per le fattispecie di cui al punto ii) visto che non si viola né un principio contabile né una specifica norma fiscale, pare necessario, nel caso, per l'AdE, avvalersi del disposto ex art. 10-bis.

Esempi di aree critiche riguardanti le contabilizzazioni di bilancio

- I criteri di classificazione ai fini dell'applicazione dell'art. 30, Legge n. 724 del 23 dicembre 1994, sulle c.d. “**società non operative**”, dove possono fare la differenza le qualificazioni fra **immobilizzazioni e circolante**; dove, inoltre può convenire non capitalizzare spese che potrebbero essere base di commisurazione di ricavi presunti. In tale contesto, un'eventuale contestazione sulle classificazioni, potrebbe avere anche delle ripercussioni in materia di I.V.A., per le previste limitazioni di diritto al rimborso.
- Le classificazioni degli immobili, al fine di riscontrare la eventuale prevalenza di immobili non destinati alla vendita né strumentali per destinazione, per l'applicazione o meno del regime **PEX** [art. 87, comma 1, lett. d), TUIR].
- La classificazione delle partecipazioni fra le immobilizzazioni o fra il circolante, sempre ai fini **PEX** ex art. 87, comma 1, lettera b), classificazione, come detto, già disconoscibile in base all'art. 37-bis, DPR 600/1973.
- La composizione del conto economico e la conseguente determinazione del **ROL** al fine della deducibilità degli interessi passivi ex art. 96 TUIR, con la correlata problematica di qualificazione degli oneri finanziari.

Esempi di aree critiche riguardanti le contabilizzazioni di bilancio

- **La classificazione dei beni fra “immobilizzazioni” e “magazzino”.** Si ricorda, al proposito, la sentenza della Cassazione, Sez. Trib., n. 22735 del 23/10/2006, in merito ad una concessionaria che pretendeva di operare ammortamenti su automobili destinate all’esposizione.
- **La capitalizzazione dei costi ex art. 108 del TUIR.**

Al proposito si rammenta:

- i. Cassazione 11/1/2006, n. 377: l’Ufficio non può pretendere la capitalizzazione di spese di aumento di capitale se il contribuente ha imputato interamente la spesa all’esercizio;
- ii. Cassazione 2/5/2001, n. 6172: l’Ufficio non può qualificare un onere di finanziamento come pluriennale se il contribuente lo ha considerato come d’esercizio;
- iii. Cassazione 8/4/2009, n. 8482: spese di selezione del personale correttamente imputate ad esercizio.

Per la capitalizzazione dovrebbe, fra l’altro, avere un peso il consenso o meno del collegio sindacale, ove esistente.

Il rent to buy e le possibili forme di abuso

L'art. 23 D.L. 12 settembre 2014, n. 133 e il suo possibile utilizzo “abusivo” sotto il profilo fiscale:

➤ **Dal lato del locatore persona fisica:**

- ✓ Con la previsione di canoni di locazione (almeno in parte) camuffati da caparre frazionate di lungo periodo (ma, in caso di mancata vendita, la ritenzione delle caparre versate da parte del locatore costituirebbe reddito diverso, secondo Circ. n. 4/E/2015, par. 5.2.1)

➤ **Dal lato del locatario in regime di reddito d'impresa:**

- ✓ Con possibile ammortamento “accelerato” in elusione della disciplina fiscale del contratto di leasing immobiliare

Esterovestizione

Elusione/abuso del diritto o corretta applicazione delle norme sulla residenza fiscale?

Il caso delle società di trasporto con controllate all'estero: residenza delle controllate estere ricondotta presuntivamente al territorio dello Stato Italiano

a volte... perdita + perdita = reddito imponibile

- *Come la delocalizzazione per motivo di sopravvivenza aziendale viene – talvolta – sanzionata come indebita scelta fiscale*
- *Come una imprescindibile politica di controllo può diventare – talvolta – un suicidio fiscale*

Per evitare accertamenti di esterovestizione su controllate (operative) estere...

... le controllanti è opportuno che lascino «allo sbando» le controllate, oppure NO? Tutto ciò che fa “buona amministrazione” porta con sé pericolose presunzioni ?

+ Finanza accentrata

+ *Service* della Capogruppo a favore delle Controllate (a congruo corrispettivo)

+ Direzione e coordinamento

= *Rischio esterovestizione*

Consequente (!) applicazione dei principi in ambito IVA

Esterovestizione

Elusione/abuso del diritto o corretta applicazione delle norme sulla residenza fiscale?

Vedasi, tuttavia, la recentissima **Cass. Penale, Sez. III, n. 43809 del 30 ottobre 2015** (caso “Dolce&Gabbana”):

“16.29. *Identificare "tout court" la sede amministrativa della società controllata con il luogo nel quale si assumono le decisioni strategiche o dal quale partono gli impulsi decisionali può in questi casi comportare **conseguenze aberranti ove esso dovesse identificarsi con la sede della società controllante**, in evidente contrasto con le ragioni stesse della politica del gruppo e le esigenze sottese al suo controllo.*

16.30. *Tale approccio ermeneutico si pone addirittura **in contrasto con la presunzione di "eterodirezione" della società controllata che costituisce la "ratio" della disciplina di cui all'art. 2497 c.c. e segg.**, di cui al Capo 9[^] del titolo 5[^] del libro 5[^], come sostituito dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, art. 5, e in particolare con quanto espressamente prevede l'art. 2497 sexies c.c., secondo il quale "si presume salvo prova contraria che l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controlla ai sensi dell'art. 2359".*

Esterovestizione

Dunque, a cosa servono ...

... la norma antielusiva sulle cd. *passive companies* (comma 8 bis art. 167 TUIR, in vigore dal 1° luglio 2009):

8-bis. *La disciplina di cui al comma 1 trova applicazione anche nell'ipotesi in cui i soggetti controllati ai sensi dello stesso comma sono localizzati in stati o territori diversi da quelli ivi richiamati, qualora ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:*

- a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;*
- b) hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari. ...e...*

Esterovestizione

... la norma antielusiva sulla residenza presunta delle società estere controllanti società italiane (commi 5 bis e 5 ter art.73 TUIR, in vigore dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006):

5-bis. *Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:*

a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

5-ter. *Ai fini della verifica della sussistenza del controllo di cui al comma 5-bis, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Ai medesimi fini, per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'articolo 5, comma 5.*

Imposta di registro: l'art. 20 TUR

Art. 20 D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

Interpretazione degli atti

- 1. L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.**

(in questi termini già l'art. 19 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634)

Dalla *querelle* “**effetti economici o giuridici?**”...

(**Cassazione:** *Natura intrinseca ed effetti giuridici degli atti - Preminenza della **causa economica reale** e complessiva dell'operazione rispetto alle forme negoziali*)...

... a quella: “**è norma antielusiva o no?**”

Effetti sulle seguenti problematiche:

- Riscossione provvisoria in pendenza di giudizio? **Sì, al 100%!**
 - Necessità di previo contraddittorio? **No (v. Cass. 15319/2013; Cass. 8655/2015).**
 - Proponibile l'istanza di accertamento con adesione? **No.**
- ... anche se gran parte delle motivazioni dell'ADE richiamano eccezioni di elusività ...**

Casistica/1

Art. 20 TUR

➤ **Il caso della realizzazione di un impianto eolico**

- + Contratto d'affitto di terreno
 - + Costituzione di diritto di superficie
- In unico contratto, alla “luce del sole”
(per l’edificazione delle pale)

|| **Tutto** *riqualificato*
come costituzione
di diritto di
superficie

Non pare un problema di elusione, bensì di corretta
qualificazione dell’atto

➤ **Il caso del conferimento d’azienda seguito da cessione di partecipazioni, “riqualificato” come cessione d’azienda** (v. Cass. 8655/2015, 21770/2014, 5877/2014), **anche in caso di cessione parziale delle stesse partecipazioni!** *Contra* però: CTP Bologna 6/10/2014 n. 1338/17/14 e CTP Bologna 3/11/2014 n. 1456/11/14

- Dicotomia con «l’esonero da elusione» ex 3°c. art. 176 TUIR

Casistica/2

Art. 20 TUR

- **Il caso della presunta «cessione d'azienda spezzatino»** (definizione della Cassazione: *ex multis*, Cass. n. 13580/2007 e n. 6811/2014): riqualificazioni anche con cessioni distanziate di due o più anni ... e di soli macchinari. Il caso specifico: da un presunto risparmio di ca. 300.000 € di imposta di registro, ad un richiesto carico fiscale (IVA, registro, sanzioni, sospensione di rimborsi) **di oltre 3 mln di €!**
 - Indetraibilità dell'IVA sanzionata nelle stesse misure previste per l'utilizzo di fatture emesse per operazioni inesistenti!

Non pare un problema di elusione, bensì di corretta qualificazione dell'atto, se le cessioni frazionate sono in unico atto, qualificate diversamente da una cessione d'azienda.

Diversamente, si dovrebbe applicare l'art. 10bis.

- **Il caso della vendita dell'immobile strumentale alla società di leasing**, correlato ad una cessione di azienda a soggetto terzo, coincidente col conduttore del leasing
 - L'immobile ricompreso nell'azienda, anche se il cessionario deve ancora pagare il 95% dei canoni... **e l'immobile è della società di leasing (non si tratta di lease back)**

Non può invocarsi l'elusione, ma una *fantomatica* diversa qualificazione dell'atto, peraltro lontana dalla realtà giuridica e finanziaria dei fatti.

Casistica/3

Art. 20 TUR

- **Il caso del mutuo garantito da ipoteca su immobile successivamente conferito in società**, con accollo delle passività da parte di quest'ultima, con o senza successiva cessione delle partecipazioni della conferitaria...

Volendo contestare l'operazione, si deve percorrere la via accertativa dell'elusione? Parrebbe di sì.

- **Con** successiva cessione: v. Cass. 15319/2013 e 21770/2014
- **Senza** successiva cessione: v. Cass. 17300/2014

Casistica/4

Art. 20 TUR

- **Il caso** della **cessione di fabbricato da demolire...** “riqualificata” come cessione di terreno **edificabile** (Cass. 24799/2014); **non pare tema di elusione, bensì di corretta qualificazione dell’atto.**
- Tesi **in contrasto** con giurisprudenza Corte di Giustizia UE in materia di Iva (Corte di Giustizia UE 19/11/2009, causa C-461/2008; 12/7/2012, causa C-326/2011), che al fine di ritenere configurabile una cessione di terreno edificabile richiede che la demolizione sia assunta e già iniziata da parte del venditore
- Tesi **in contrasto**, altresì, con quanto affermato dalla **stessa Cassazione** ai fini delle imposte dirette (v. Cass. 4150/2014)

Art. 20 TUR: e le sanzioni?

- Le riqualificazioni ex art. 20 TUR **danno luogo all'applicazione di sanzioni** ? (ad es., per omessa registrazione/denuncia ex art. 69 TUR)
- Secondo la stessa Agenzia delle Entrate (**Guida operativa “L'imposta complementare di registro – Accertamento di valore e interpretazione degli atti”**, redatta dal Gruppo interregionale Emilia-Romagna, Toscana, Veneto, DP Trento in data 14/11/2011), **no**:

*“la riqualificazione degli atti presentati alla registrazione ed interpretati, ai sensi dell'art. 20 del Dpr 131/86, in base agli effetti giuridici sostanziali che da loro discendono, **non comporta una violazione sanzionabile**; ciò, in quanto l'interpretazione degli atti in base alla natura degli stessi e agli effetti giuridici che producono, ai sensi dell'art. 20 del Dpr 131/86, prescinde dalla sussistenza dell'elemento psicologico”.*

- **ma** alcuni uffici finanziari sul territorio dello Stato (Sicilia) si comportano diversamente...

Quale coordinamento tra “nuovo” art. 10-bis Statuto e “vecchio” art. 20 TUR?

Già ben prima dell’approvazione del nuovo art. 10-bis, contrasto tra:

- **pronunce della Cassazione che sembrano inquadrare l’art. 20 in funzione *autonoma* rispetto al divieto di abuso del diritto** (orientamento prevalente: *ex multis*, Cass. 3481 del 2014, Cass. 15319 e 28259 del 2013); e
- **sentenze che, viceversa, lo riconducono *espressamente* nell’ambito del più generale divieto di abuso del diritto** (indirizzo minoritario, ma viepiù crescente: cfr. Cass. 8772/2008; 12042/2009; 6835, 17956, 17965 del 2013; 5877 e 22492 del 2014; 6718, 6951 e 8760 del 2015)

Quale coordinamento tra “nuovo” art. 10-bis Statuto e “vecchio” art. 20 TUR? (segue)

Vedasi **paradosso** in **Cass. n. 1955 del 4 febbraio 2015**:

“L'art. 20 cit., costituisce indubbio indice rivelatore di criteri di qualificazione autonomi rispetto alle ordinarie interpretative civilistiche, attesa la preminenza del principio generale antiabuso (SU 30005/08; C. 12042/09)...”

ma poi ...

“il fenomeno ... è configurabile come cessione di azienda, senza necessità di ricorrere all'abuso del diritto in forza della elusività della operazione, per cui non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso di diritto atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui al citato art. 20...”

La questione andrebbe dunque risolta “a monte”, con un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite: **l'art. 20 TUR è o no in rapporto di *genus ad speciem* rispetto al divieto di abuso del diritto?**

Quale coordinamento tra “nuovo” art. 10-bis Statuto e “vecchio” art. 20 TUR? (segue)

- “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” (nuovo comma 12, art. 10-bis Statuto)
- **Si riferisce (anche) all'art. 20 TUR?**
A quanto è dato comprendere dalla relazione illustrativa al D.Lgs. 128/2015 (in cui si fa esclusivo riferimento alle disposizioni specifiche in tema di: simulazione, interposizione, evasione o frode fiscale), **parrebbe di no.**
- Opinare diversamente significherebbe fornire una **parziale interpretatio abrogans** del nuovo art. 10-bis, il quale si applicherebbe a tutte le imposte, dirette e indirette, **tranne che all'imposta di registro.**
Il che appare nettamente in contrasto con la collocazione sistematica della nuova disposizione e con l'intenzione del legislatore (delegante e delegato) di introdurre nell'ordinamento tributario una clausola *generale* antielusiva.

Quale coordinamento tra “nuovo” art. 10-bis Statuto e “vecchio” art. 20 TUR? (segue)

- L’art. 20 può continuare ad assolvere una funzione autonoma – distinta dal nuovo art. 10-bis – tutte le volte in cui la qualificazione sia strettamente giuridico-civilistica (come, ad es., quando venga qualificato un contratto “sedicente” preliminare in contratto definitivo), **restituendo alla norma la sua funzione “originaria”!**
- Quando invece gli effetti civilistici dell’operazione realizzata dal contribuente **differiscono** dagli effetti civilistici dell’operazione che, secondo l’Ufficio, il contribuente avrebbe dovuto realizzare (come, ad es., nel ben noto caso del conferimento d’azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni “riqualificato” come cessione d’azienda), dovrebbero applicarsi le garanzie offerte dal **nuovo art. 10-bis** Statuto.
- **Attenzione**, però: **rischio sanzioni** ex nuovo comma 13, art. 10-bis

L'imposta sostitutiva sui finanziamenti stipulati all'estero

E' un problema di *elusività* o di *territorialità* ?

- **I chiarimenti** della risoluzione dell'Agenzia n. 20 del 28 marzo 2013:

“Non si parli più di «elusione»!”

- **Ma le conseguenze non cambiano...** e gli accertamenti – successivi – motivano ancora *parlando* di **abuso del diritto**

Il caso specifico:

*«Giova sottolineare che, in ogni caso, in tale scelta si possono ravvisare tutti gli elementi che integrano un'ipotesi di abuso del diritto che si sostanzino nell'indebito vantaggio fiscale conseguito con la scelta di sottoscrivere all'estero i predetti contratti, scelta che, come già rimarcato, **difetta di ragioni economicamente apprezzabili a giustificazione dell'operazione**»*

Accertamento del 13/9/2013, che cita addirittura la risoluzione n. 20 del 2013, la quale a sua volta nega si possa accertare sotto tale profilo....

Casistica in materia di Iva

L'interposizione fittizia e le frodi Iva cd.

“carosello”, pure esse, talvolta, ricondotte alla figura dell'abuso del diritto (cfr. Cass. n. 19530 del 23 settembre 2011; Cass. n. 6124 del 13 marzo 2009)

Non ricomprese tra le ipotesi di abuso del diritto, così come codificato dal nuovo art. 10-bis (v. la relazione illustrativa al D.Lgs. n. 128/2015, a commento del nuovo comma 12 dell'art. 10-bis, che pare esprimersi in tal senso)

Dubbi, perplessità, auspici su elusione e abuso del diritto alla luce della legge delega, del decreto delegato e della Raccomandazione della Commissione UE del 6.12.2012

- Un amministratore di società può essere passibile di sanzioni penali e “risarcitorie” se:
 - nell’acquistare beni e servizi, a parità di qualità **sceglie** la strada ingiustificatamente più onerosa
 - nel realizzare un’operazione societaria o nello stipulare un contratto, **non sceglie** la strada fiscalmente più onerosa

Perché? Sufficiente il richiamo agli articoli della Costituzione ed ai principi UE?

- **Se e nella misura in cui i principi su elusione e abuso del diritto sono insiti nella Costituzione, come potrà prevalere una legge delega e dei decreti delegati, di rango normativamente inferiore? Tali nuove norme non faranno la misera fine dello Statuto dei diritti del contribuente (L.212/2000)?**

La relazione illustrativa al decreto 128 ha sottolineato che l’inserimento della norma nel 212 è motivata (anche) dal voler incidere non solo nel campo delle IIDD ma *non è che* la collocazione della norma *anti abuso*, per quanto riguarda le disposizioni a tutela dei contribuenti, sia stata dettata nel 212 piuttosto che nel 600 per sottolinearne la scarsa importanza e depotenziarla sotto tale profilo?

- Dallo “scopo esclusivo” ex art. 10 L.408/90 **allo scopo di riduzione d’imposte** ex art. 37bis DpR 600/1973 alla “causa prevalente” con “scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali” della legge delega e del decreto delegato: **c’è effettivamente maggiore tutela?**

La previsione che si spera sinceramente sia smentita dai fatti:
“Tutto cambia affinché nulla cambi” (Tomasi di Lampedusa)

Grazie per la cortese attenzione!

Queste slides sono frutto del mio lavoro e della mia interpretazione e non impegnano in alcun modo il pensiero e l'orientamento dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna.

Allo stesso modo, non costituiscono parere professionale.

Mi scuso anticipatamente per eventuali refusi, errori ed inesattezze che dovessero risultare; sarò grato a chi avrà la cortesia di segnalarmeli.

E.A.

*Slides predisposte anche con la collaborazione di Massimo Landini,
Avvocato in Bologna, Studio Arienti – Abruzzese*