

## **Seminario formazione CPGT Puglia e Basilicata**

### **Abuso del diritto e fenomeni elusivi nell'imposizione indiretta**

*Massimo Scuffi-Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria*

#### **PREMESSA: LA COSTRUZIONE DELL'ABUSO DEL DIRITTO**

Come è noto la figura dell'abuso del diritto (inteso come esercizio anormale od esuberante rispetto ai limiti imposti dalla norma al fine di ottenere indebiti vantaggi) è costruzione di origine squisitamente giurisprudenziale.

In Italia sin dagli anni 30' si riteneva che l'abuso -piu' che una nozione giuridica-fosse una nozione etica ,quindi chi abusava era meritevole di biasimo ma non di sanzione per cui -per ragioni di certezza giuridica -anche nei lavori preparatori del codice civile de 1942 -non veniva inserita la norma del progetto secondo cui "nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo è stato riconosciuto"

Per reprimere certe condotte la giurisprudenza ricorreva in genere ai criteri contrattuali di tutela della correttezza e della buona fede ,facendo applicazione nel campo fiscale- dopo un iniziale atteggiamento di "neutralità" in assenza di specifiche disposizioni di legge-agli strumenti civilistici della simulazione(art.1414 cc),del negozio indiretto,dell'inesistenza della causa(art.1418 cc),del negozio in frode alla legge(art.1344 cc)con conseguente nullità *incidenter* degli atti/operazioni ritenuti di stampo elusivo( a superamento della regola dello Statuto dei diritti del contribuente secondo cui "le violazioni tributarie non possono essere causa di nullità del contratto). Nessuna definizione dell'istituto veniva però adottata sul modello della clausola generale antiabuso vigente da tempo nella legge tedesca delle imposte dove è normato il principio secondo cui "la legge tributaria non può essere elusa con l'abuso di forme giuridiche :in tal caso permane la pretesa al tributo".

Da altre fonti è stata perciò ricavata la regola dell'abuso quale strumento di contrasto delle infedeltà fiscali .

Il concetto è venuto a delinearsi soprattutto in sede comunitaria nell'ambito dell'imposizione indiretta sul rilievo che la normativa europea non può estendersi fino a ricomprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire le operazioni realizzate - non secondo transazioni commerciali normali - bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente di trattamenti agevolati previsti dal diritto dell'Unione.

Tale principio è stato importato nel nostro ordinamento dalla giurisprudenza tributaria che su di esso ha costruito la regola generale di "inopponibilità" (o disapplicazione )dell'atto elusivo (con abbandono della tesi della

nullità civilistica <sup>1)</sup> in relazione alle imposte c.d armonizzate (Iva ,dazi ed accise) mutuandola dalla disciplina delle imposte dirette (ivi essa operando per espressa disposizione di legge- unicamente su fattispecie “tipizzate” in tema di imposte sui redditi).

Per tali ultime imposte e' stato invece invocato –oltre ai sovraordinati principi dell'ordinamento UE –il rispetto del contesto costituzionale di capacità contributiva e progressività dell'imposizione (art.53 Cost)nonche' la legislazione primaria ordinaria circa il dovere del contribuente di evitare comportamenti volti ad eludere la giusta pretesa tributaria (art.10 Statuto dei diritti del contribuente)<sup>2</sup>

Invero , nonostante talune pronunzie della Corte di Cassazione( caso *Chiappella*)<sup>3</sup> abbiano utilizzato il parametro comunitario anche per sindacare operazioni abusive gravitanti nell'area non armonizzata della imposizione diretta(in tema di redditi di impresa) ,prevale per tali tributi la regola secondo cui –per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente intenda far discendere dall'operazione elusiva – l'inopponibilità che deriva trova essenzialmente ancoraggio nei principi costituzionali di capacità contributiva e progressività dell'imposizione <sup>4</sup>.

## **ABUSO ED ELUSIONE NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA**

Come si e' detto i precedenti comunitari hanno sempre costituito uno spunto importante per la sensibilizzazione del giudice italiano sul tema dell'elusione fiscale e la mancanza di una clausola antielusiva “generale” ha indotto la giurisprudenza nazionale a colmare i vuoti recuperando il principio dell’“abuso del diritto” da numerose decisioni europee in materia

Il settore doganale e dell'Iva resta sicuramente quello piu' battuto dalla Corte di Giustizia in sede di rinvio pregiudiziale di interpretazione ed ha fatto da apripista per la risoluzione di analoghe fattispecie pendenti avanti alle giurisdizioni nazionali.

Il fenomeno dell'elusione ha trovato grande spazio soprattutto nel settore dei diritti doganali costellato da *regimi agevolativi e trattamenti tariffari preferenziali* da sempre trampolino di lancio per impostare manovre volte ad ottenere indebiti benefici daziari.

---

<sup>1</sup> Tesi che parrebbe riproporsi con la sottoposizione alle SSUU (ord.37/2014) della questione dell'accordo locatizio contemplante un canone superiore a quello indicato nel contratto sottoposto a registrazione e dunque posto in essere per realizzare finalità di evasione od elusione fiscale e come tale assumente connotati illeciti suscettibili di invalidazione (anche alla luce della L.311/2004) .

<sup>2</sup> Cass.17576/2002

<sup>3</sup> Cass.21221/ 2006

<sup>4</sup> Cass.30055/2008(e succ.30056/2008 e 30057/2008 c.d sentenze di Natale)

Va *in primis* segnalato il caso *Emsland-Starke*<sup>5</sup> riguardante una operazione di esportazione ad “U” dove- per usufruire delle “restituzioni” all’esportazione - la merce veniva consegnata al destinatario extracomunitario (in Svizzera) e quindi quella stessa merce veniva reimportata in paese comunitario (Germania o Italia) con pagamento dei dazi in misura inferiore ai ristorni ricevuti

L’esportatore tedesco verso la Svizzera pretendeva così di giovare dei benefici all’esportazione previsti dalla normativa comunitaria (Reg. n.2730/79) pur essendo pacifico che tali sue esportazioni venivano immediatamente reimportate nell’area doganale comunitaria con gli stessi mezzi di trasporto impiegati per la loro esportazione: operazione dunque rivolta ad ottenere un premio all’esportazione in contrasto con gli “obiettivi comunitari” attraverso la creazione di “condizioni artificiali” relative ad un’esportazione “fittizia”.

La Corte nell’occasione spiegava che, affinché potesse parlarsi di pratica abusiva, occorreva la concomitante presenza di due elementi:

a) la conclusione di una operazione commerciale, non per uno scopo economico, ma solo per ottenere delle sovvenzioni a carico del “bilancio comunitario” cosicché al rispetto formale delle condizioni prescritte dalla normativa comunitaria non si accompagnava il rispetto dell’obiettivo da essa perseguito;

b) la volontà di ottenere il vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante creazione artificiosa delle condizioni per il suo ottenimento.

Si indicavano -perciò- due profili rilevanti ai fini dell’impiego del principio dell’abuso del diritto comunitario. Da un lato,, un elemento “oggettivo”, in quanto l’operazione posta in essere non conseguiva l’obiettivo della specifica disciplina comunitaria dei premi dell’esportazione, posto che i prodotti non risultavano effettivamente esportati essendo reintrodotti e consumati in ambito comunitario; dall’altro lato, un elemento “soggettivo”, in quanto la reintroduzione dei prodotti esportati nell’area comunitaria era non già casuale, ma specificamente voluta e realizzata grazie a condizioni consapevolmente create al fine di aggirare la normativa.

Questi principi venivano ripresi anche nel caso *Eichsfelder Schlachtbetrieb*<sup>6</sup> benché nella fattispecie fossero escluse pratiche abusive per l’effettività delle operazioni di lavorazione e/o trasformazione sostanziale compiute in paese terzo di importazione di prodotti successivamente riesportati nella CEE con riconosciuto diritto al regime delle restituzioni all’esportazione a sensi del Reg.3665/87.

Nell’occasione la Corte -peraltro-più che inquadrare l’abuso in un concetto interpretativo emergente dalla normativa comunitaria-lo ancorava ad una precisa disposizione quale quella contenuta nel Reg.2988/95 relativo alla

<sup>5</sup> Corte di Giustizia, sent.14 dicembre 2000 C-110/99

<sup>6</sup> Corte di Giustizia sent.21 luglio 2005 C-515/03

tutela della interessi finanziari delle Comunita'(CEE e Euratom)delineante un impianto generale di controlli , misure e sanzioni amministrative contro ogni tipo di irregolarita' .

L'art.4 del citato Regolamento veniva riportato nella sentenza come pertinente nei casi di partecipazione a pratiche illecite laddove prevedeva (par.3) che “ gli atti per i quali si stabilisce che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obbiettivi del diritto comunitario ,creando artificialmente le condizioni per ottenere il vantaggio ,comportano ,a seconda dei casi,il mancato conseguimento o la revoca del vantaggio stesso” L'elaborazione giurisprudenziale della Corte di giustizia nel settore dell'imposizione indiretta aggiungeva poi ulteriori elementi di definizione dei contorni delle operazioni elusive.

Sul rilievo che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è obbiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva 77/388/CE del 17 maggio 1977 (cd. VI direttiva) sull'armonizzazione delle legislazioni in tema di imposta sulla cifra di affari, la Corte di giustizia nel leading case *Halifax*<sup>7</sup> affermava che le operazioni realizzate “al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale”(e senza un autonomo obbiettivo economico), ancorché eseguite in forma apparentemente corretta quale una cessione di beni od una prestazione di servizi nell'esercizio di una attività economica, erano “sostanzialmente elusive” in quanto dirette a procurare benefici la cui concessione era contraria all'obbiettivo perseguito dalla normativa comunitaria di settore nell'assicurare la neutralità dell'imposizione mediante il diritto di detrazione dell'imposta assolta sulle operazioni a monte (che viene a compensare quella pagata sulle operazioni a valle).

E' interessante notare come la Corte nel sindacato antiabuso si sia così discostata dal precedente *Emsand-Starke* facendo prevalere sull'elemento soggettivo un insieme di elementi oggettivi indicatori del vantaggio fiscale e della sostanziale artificiosità delle operazioni poste in atto.

Nel caso *Part Service*<sup>8</sup> la Corte di giustizia veniva invece investita dalla Corte di Cassazione<sup>9</sup> della questione pregiudiziale sulla interpretazione della espressione utilizzata nella decisione *Halifax* di “operazione compiuta essenzialmente per conseguire un vantaggio fiscale” al fine di per conoscere se fosse equivalente, più ampia o più restrittiva di quella “compiuta senza valide ragioni economiche all'infuori di un vantaggio fiscale” e quindi se il limite dell'abuso di diritto operasse quando le ragioni economiche fossero assolutamente “marginali od irrilevanti” e non una possibile “spiegazione alternativa”.

Il problema nodale da risolvere nella controversia nazionale (dove la Corte di

---

<sup>7</sup> Corte di giustizia , 21 febbraio 2006, C-255/02,

<sup>8</sup> Corte di giustizia 21 febbraio 2008, C-425/06,.

<sup>9</sup> Cass., 21371/2006

legittimità' si era trovata al cospetto di una operazione di "frazionamento negoziale" non avente altro scopo economico se non quello di determinare una base imponibile IVA minore di quella prevista in costanza di un unico contratto di leasing) consisteva nello stabilire se fosse da riservare un "trattamento differenziato" al caso in cui l'unico scopo del negozio fosse quello di eludere (esclusività) rispetto al caso in cui il negozio fosse in grado di produrre anche un ulteriore effetto lecito (non esclusività).

Il giudice comunitario nell'occasione precisava che l'esistenza di una pratica abusiva poteva essere affermata anche qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituiva lo "scopo essenziale" ancorché "non esclusivo", non essendo l'abuso impedito allorché nell'operazione concorressero - pur marginalmente - altre ragioni economiche.

La Corte di cassazione andava perciò a statuire che il frazionamento di un'operazione in distinti contratti, il cui contenuto economico era di far ottenere "contemporaneamente" l'utilizzazione di un bene, il procacciamento della provvista finanziaria necessaria e l'assicurazione contro i rischi di perdita o di deperimento economico, superava la "soglia minima" della pratica abusiva perché aveva come scopo principale quello di realizzare un risparmio d'imposta attraverso una diminuzione del corrispettivo soggetto ad IVA senza che concorressero altre plausibili ragioni economiche<sup>10</sup>.

Tanto bastava ad allargare il solco tracciato dalla sentenza Halifax, nel considerare sempre "abusivo" il ricorso a forme di transazione che avessero come scopo principale un (indebito) risparmio fiscale ancorché accompagnato da secondarie (e lecite) finalità economiche.

La conclusione che si ricava da codesta impostazione è dunque che l'abuso del diritto è suscettibile di connotare, sia le operazioni compiute al solo scopo di realizzare un vantaggio fiscale senza altra convenienza economica, sia le operazioni compiute allo scopo di realizzare un vantaggio fiscale "predominante" rispetto a quella convenienza economica.

Recenti orientamenti della giurisprudenza comunitaria e nazionale hanno in parte temperato l'assolutezza di codesti i principi mettendo in luce -da un lato- che la pratica abusiva richiede la "unicità" dello scopo di ottenere un risparmio di imposta (che deve costituire dunque la finalità "esclusiva" dei negozi giuridici posti in essere ) restando per il resto gli operatori liberi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengono più idonee per le loro attività economiche anche ai fini di limitare i loro oneri fiscali<sup>11</sup>; rilevando, dall'altro lato, che il carattere abusivo di una operazione è escluso soltanto dalla presenza di valide ragioni extrafiscali e che il contribuente, nella scelta tra due e più possibili strade percorribili, non è tenuto a optare per quella fiscalmente più onerosa per essere al sicuro

---

<sup>10</sup> Cass., 25364/2008

<sup>11</sup> Corte di Giustizia, sent. 22 dicembre 2010, C-277/09 RBS

dall'azione dell'A.F., l'applicazione del principio dell'abuso del diritto dovendo sempre essere guidata da particolare cautela nel trovare una giusta linea di confine tra attività imprenditoriali eccessivamente aggressive e libertà di scelta delle forme giuridiche

Così al cospetto di una complessa operazione internazionale di ristrutturazione aziendale infragruppo (attuata senza ricorrere al più oneroso istituto della fusione) è stato messo in luce come tale cautela debba essere massima quando non si tratta di operazioni finanziarie (come avviene nei casi di *dividend washing* o *dividend stripping*), di artificioso frazionamento di contratti, o di anomale interposizioni di familiari bensì di ristrutturazioni societarie, specie se realizzate secondo strategie di gruppo per un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa<sup>12</sup>.

## **REGOLE DI INTERPRETAZIONE IN MATERIA DI REGISTRO**

Nell'ambito della tassazione indiretta non si può tralasciare la materia del registro dove l'art.20 del DPR 131/86 –pur non introducendo una clausola antielusiva in senso stretto, almeno nei termini e secondo le procedure delineate dall'art.37 bis (tanto più che la sua formulazione è storicamente precedente al dibattito sull'elusione)<sup>13</sup>, adempie ad una funzione "riequilibratrice" con il delineare l'esatto ambito di riferimento del rapporto tributario e conducendo così ad una lettura in chiave antielusiva, alla quale, del resto, risultano ispirate le sue disposizioni.

L'art.20 (che ripete l'art.19 del DPR 634/72) stabilisce che l'imposta di registro è applicata secondo la intrinseca natura (volontà delle parti) e gli effetti giuridici degli atti (conseguenze derivate dall'ordinamento giuridico) anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.

L'art.8 dell' RD 3269/1023 era più generico (le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente) ed aveva aperto discussioni sulla natura degli effetti (giuridici secondo Berliri od economici secondo Jarach) risolti dalla nuova norma con richiamo agli "effetti giuridici".

A stretto tenore letterale, l'interprete dovrebbe, dunque, limitarsi a ricostruire la reale natura giuridica dell'atto (pur senza soffermarsi sulla mera intitolazione) ma non potrebbe andare al di là della qualificazione civilistica con il ricercare la causa reale, eventualmente portatrice di una sostanza economica diversa.

È peraltro prevalente in giurisprudenza la teoria economicistica fondata sulla preminenza assoluta della causa reale sull'assetto cartolare, appunto in prospettiva antielusiva (ricerca della funzione economica per il risparmio di imposta che può determinare): prospettiva che verrebbe aggirata se si

---

<sup>12</sup> Cass.1372/ 2011 ( *Adaltis* )

<sup>13</sup> Cass.15319/2013

facesse esclusivo riferimento al principio di autonomia contrattuale ed alla rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi anziché a quelli economici della fattispecie complessiva .

Se va poi ricercata la causa reale ed il profilo sostanziale del negozio posto in essere tra le parti cioè la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti è evidente che l'interprete non può limitare la sua indagine al contenuto di quel solo atto ma deve esaminare l'operazione nel suo complesso come fattispecie progressiva ancorché snodantesi in varie e distinte pattuizioni rivolte a quell'unico e concreto risultato economico finale .(c.d.*economic substance*)

L'autonomia privata ,del resto,come può esplicarsi in un unico contesto dando vita ad un negozio giuridico composto ,tanto è che esiste il criterio del collegamento tra pattuizioni multiple dell'atto derivate l'una dall'altra e risultanti espressione di un disegno unitario (tassabile secondo il criterio della maggiore onerosità ex art.21)altrettanto può avvenire con disposizioni riportate in separati contenitori negoziali confacenti allo scopo di pervenire ad un risultato oggettivamente unico in un ambito cronologico contiguo.

Si parla così di "*unitas multiplex*" quale insieme di negozi strutturalmente collegati che forniscono ,ciascuno, un contributo parziale e strumentale alla realizzazione in una unica fattispecie a formazione progressiva (che definisce l'effettiva portata dell'atto da tassare).

Prevale,di conseguenza, il criterio di interpretazione "extratestuale" dell'atto che prende in considerazione tutti gli atti (precedenti e successivi) tra loro teleologicamente avvinti da un nesso di reciproca interdipendenza per raggiungere un unitario risultato pratico.

Resta minoritaria la tesi (seguita dalla dottrina e dalla giurisprudenza fino agli anni 90')della qualificazione dell'imposta di registro come imposta d'atto/ cartolare che valorizza l'atto in se' e non il sottostante trasferimento , con disinteresse delle vicende successive al suo perfezionamento (in considerazione della irrilevanza -ai fini dell'assolvimento dell'imposta- delle nullità'-annullabilità' ex art.38 DPR cit. che confermerebbe la insignificanza di fatti che le parti pongono in essere al di fuori del documento presentato alla registrazione )

Predominante rimane ormai il criterio dell'interpretazione *dinamica*(anziché statica )dell'atto già fatto proprio dalla Scuola di Pavia (Jarach)favorevole ad una lettura in funzione antielusiva della norma gravitante su una interpretazione globale ed economico/sostanziale della fattispecie (anziché giuridico/ formale e circoscritta all'atto ).

Questa impostazione si rinviene nelle più recenti pronunzie della S.C. che hanno –non solo-ribadito come il criterio fissato dall'art.20 DPR 131/86 impone di privilegiare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici,rispetto al titolo

ed alla forma apparente degli stessi, con la conseguenza che i concetti privatistici relativi all'autonomia negoziale regrediscono, di fronte alle esigenze antielusive poste dalla norma, a semplici elementi della fattispecie tributaria per ricostruire la quale dovrà darsi preminenza alla causa reale e complessiva dell'operazione economica rispetto alle forme dei singoli negozi; ma altresì inquadrato tali enunciazioni nel paradigma del divieto di abuso del diritto quale principio generale antielusivo (di origine comunitaria ma ricavabile per i tributi non armonizzati dai principi costituzionali) il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere una agevolazione, diversa dalla mera aspettativa di quei benefici<sup>14</sup>

### **CASES HISTORIES: CESSIONI E CONFERIMENTI**

L'art.20 nella sua portata antielusiva ha trovato soprattutto applicazione nella casistica riguardante cessioni di complessi aziendali nella totalità o per rami (assoggettabili normalmente ad imposta proporzionale da 3% a 15% oltre ipotecarie e catastali e possibile rettifica del valore di avviamento) attuati con atti "frazionati" e successivi (in modo da scontare l'Iva detraibile) ovvero tramite conferimenti da società a società (sottoposti a tassa fissa ex art.4 di Tariffa di € 168)) con successiva cessione delle corrispondenti partecipazioni.

Va comunque segnalato che forme elusive dell'imposta di registro sono transitate anche da altri percorsi –ad esempio– per sfruttare indebitamente trattamenti preferenziali od esonerativi quali quelli legati all'acquisto prima casa<sup>15</sup> od a vincoli pertinenziali<sup>16</sup>

In ogni modo è la vendita frazionata nel tempo di beni aziendali che ha soprattutto interessato la casistica giurisprudenziale e tra le cessioni scomposte con formula c.d. "spezzatino" od "a gradini" (c.d. *step transaction*) che sono state fiscalmente riprese in applicazione dei principi surricordati si segnalano:

1. trasferimento di complesso immobiliare ad uso alberghiero ripartito in due lotti (immobile ed arredi) assoggetti ad Iva sul rilievo che la cedente non esercitava attività alberghiera (rimessa a terzi affittuari) e che neppure la

---

<sup>14</sup> Cass.6835/2013 e 17965/2013

<sup>15</sup> Così il caso dei due coniugi che per sfruttare il beneficio hanno ceduto al figlio la quota del 10% di proprietà esclusiva del loro immobile (CTP Milano sent.118 del 2009 sez.20^) o del soggetto che –per evitare la decadenza dal beneficio (che impone dopo il trasferimento di immobile –onde mantenere l'agevolazione– il riacquisto di altro ad uso abitazione entro 5 anni) ha stabilito che tale condizione non può intendersi realizzata quando investe una quota non significativa allo scopo (nella specie acquisto del 4 per mille) Cass.13291/2011

<sup>16</sup> Così il caso dell'impresa che per eludere la tassazione ICI in ragione della reale natura del cespite dopo aver edificato su propria area chiedeva autorizzazione a recintare i suoli residui per sottrarli –in qualità di pertinenza di tale area– ad autonoma imposizione (Cass.25127/09)



cessionaria era abilitata a tale esercizio (fino a che non fosse subentrata nell'affitto)<sup>17</sup>

2.Cessione di azienda casearia da fallimento a società terza seguita da atti di alienazione di rimanenze e materie prime (assogettate ad IVA)dopo pochi giorni<sup>18</sup>

3. trasferimento di compendio immobiliare parte assogettato ad imposta di registro (azienda agricola) parte ad Iva (terreno circostante)<sup>19</sup>

4.cessione di ramo d'azienda(marchio,macchine,arredi ,rapporti di lavoro)e comodato gratuito per magazzino merci con fatturazione progressiva alla cedente delle vendite a terzi scontate del 30%<sup>20</sup> .

In tutte queste ipotesi è stata convalidata la riqualificazione operata dall'AF con riconduzione ad unità delle singole operazioni tassate nell'insieme con imposta di registro (previa ripresa dell'indebita detrazione Iva)sul rilievo del "collegamento funzionale" degli atti ancorché non contestuali ed in considerazione che la cessione di azienda non è condizionata dall'"attualità" della gestione ,bastando l'obbiettivo attitudine all'esercizio dell'impresa.

Infatti solo la cessione di singoli beni idonei di per sé ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa può rientrare nel campo dell'Iva mentre l'imposta di registro presuppone una nozione di azienda non necessariamente transitante dell'elemento "dinamico" ,essendo sufficiente che i beni siano "staticamente" organizzati a quel fine .

Più interessanti sono le ipotesi di cui si è interessata la giurisprudenza in tema di conferimento con successiva cessione delle partecipazioni .

Vediamo alcuni casi.

1.Conferimento di immobile gravato da mutuo ipotecario (di valore poco inferiore al bene) in società in accomandita costituita *ad hoc* ed accollantesi il mutuo con pagamento imposta di registro su differenza al netto di passività (art.50 DPR 131/86);trasferimento dopo breve tempo alla società conferitaria delle quote da parte dei soci conferenti.

L'operazione complessiva è stata ridefinita come compravendita immobiliare (stante l'unicità di causa dei due atti)ai valore tassabile per l'intero <sup>21</sup> .

2.Iniziale conferimento di azienda agricola in compagine sociale previa acquisizione di azioni poi cedute con atto separato e contestuale alla cessionaria ed agli stessi soci.

Anche questa operazione- considerata fenomeno unitario nei suoi passaggi consecutivi-è stata ritenuta elusiva siccome diretta a scontare l'imposta

---

<sup>17</sup> Cass.13580/2007

<sup>18</sup> Cass.11769/2008

<sup>19</sup> Cass.1405/2013

<sup>20</sup> Cass.23584/2012

<sup>21</sup> Cass.14900/2001

agevolata (fissa) propria dei conferimenti in luogo dell'imposta proporzionale di registro (cui sono assoggettate le cessioni).<sup>22</sup>

Peculiari sono poi i casi dove non entra in gioco come destinataria ultima dell'operazione la società conferitaria (od i soci conferenti) bensì un terzo, cioè quando – perfezionato il conferimento su società di nuova costituzione – fa seguito la cessione a terzi delle quote rappresentative del conferimento stesso.

Così il conferimento di terreni di azienda agricola gestita in forma di società semplice in neo costituita srl con progressiva cessione in arco di tempo contiguo da parte dei soci della srl di tutte le quote di partecipazione a due società cooperative di trasporti prive di qualsiasi interesse a gestire una azienda agricola ma interessate all'acquisto dei terreni in se'<sup>23</sup>.

Frequenti sono poi le operazioni societarie "trilaterali" caratterizzate dalla costituzione di una *newco* (di regola uni personale) con funzione di veicolo formale (*mission*) cui viene conferita azienda o ramo di azienda (mediante aumento corrispondente del capitale sociale) e disposta più o meno contestuale cessione delle quote di partecipazione a società terza (spesso sottoposta a regime di controllo della prima).

Anche in questi casi il conferimento di azienda con successiva cessione della partecipazione può essere assimilata ad una cessione di azienda tra prima conferente e terza cessionaria delle partecipazioni ai fini di ottenere un indebito risparmio di imposta (scontando gli atti separati l'imposta di registro in misura fissa come stabilito dall'art.4 n.3 e dall'art.11 della Tariffa parte I<sup>a</sup> di cui al DPR 131/86) ma la condotta abusiva non è di immediato risalto perché l'operazione di collegamento funzionale investe non solo le parti contraenti ma riguarda atti conclusi anche tra soggetti estranei sicché potrebbero inserirsi leciti motivi di "riorganizzazione aziendale".

E già si è detto come la giurisprudenza sia oggi più sensibile nel valutare il comportamento economico del contribuente escludendone connotati elusivi quando risulti finalizzato a "razionalizzare" le proprie strutture produttive<sup>24</sup>

Non sembra per contro decisivo l'argomento che si riallaccia al fatto che siffatte operazioni concatenate non sono considerate elusive ai fini delle imposte dirette a sensi dell'art.176 comma 3 del TUIR posto che tale norma riguarda solo la regolamentazione delle plusvalenze senza influire sul diverso regime del registro e le modalità di tassazione degli atti.

## **ONERE ED OGGETTO DELLA PROVA**

Fermo restando che è sempre consentita al contribuente la scelta, negli itinerari messi a disposizione dall'ordinamento, tra quelli più onerosi e

---

<sup>22</sup> Cass.6835/2013 cit.

<sup>23</sup> Cass.14150/2013

<sup>24</sup> Cass.1372/2010 cit.

quelli vantaggiosi che fanno pervenire a leciti risparmi di imposta purché non vi sia aggiramento della normativa, nelle operazioni particolarmente complesse l'applicazione del principio dell'abuso del diritto—come si è visto nella più recente giurisprudenza—deve essere improntata a grande cautela e questa impostazione va tenuta ferma anche nel settore del registro.

Vi sono invero differenze non di poco conto sul piano finanziario tra cessione (diretta = *asset deal*) e conferimento di azienda (indiretta = *share deal*), la partecipazione limitando i rischi propri della cessione con il tenere distinti i patrimoni (anche sotto il profilo della responsabilità per debiti dell'azienda ceduta che non ricadono sull'acquirente delle azioni o quote)

Si tratta di effetti diversi ed il sistema del conferimento può essere lecitamente preferito proprio per esigenze tecnico- produttive e di coordinamento esaudibili attraverso la partecipazione con minori rischi rispetto alla cessione.

Secondo i principi generali sull'onere della prova spetta comunque all'AF prospettare il disegno elusivo e le modalità di manipolazione degli schemi ordinari, in particolare “riqualificando” le contestate operazioni secondo schemi usuali e leciti per farne risaltare singolarità ed anormalità siccome prive di reale contenuto economico e volte ad ottenere un mero risparmio di imposta: tanto in sintonia con la giurisprudenza comunitaria che a tale metodologia di “ridefinizione” rimanda per ristabilire la situazione quale sarebbe esistita in assenza degli elementi aventi natura abusiva<sup>25</sup>.

A sua volta il contribuente deve opporre valide ragioni economiche di natura extrafiscale e non marginali che giustificano il particolare atteggiarsi dell'operazione.

In concreto sarà dunque compito del fisco dimostrare—in positivo—l'interposizione strumentale di società schermo desunta dalla contiguità temporale e funzionale degli atti o da altri elementi indiziari (relazioni al bilancio in cui siano prospettate le reali intenzioni sottese all'operazione ovvero mancanza di interesse economico alla acquisizione per diversità degli oggetti sociali<sup>26</sup>).

Il contribuente, a sua volta, dovrà fornire la controprova dell'esistenza di motivi di miglior efficienza da apportare agli assetti dell'impresa e/o di strategie imprenditoriali che consiglino l'impiego di quella forma organizzativa e quant'altro risulti convincente e risolutivo per sostenere la legittimità della scelta operata in nome della libertà di iniziativa economica.

Va poi segnalato che, nonostante le precedenti versioni del DDL (Leo e Bonfrisco) avessero tentato di escludere la rilevanza di ufficio della condotta elusiva, il sindacato antiabuso resta intatto ed esercitabile dal giudice

---

<sup>25</sup> Corte di Giustizia, sent. 22 dicembre 2010 C-103/09 *Weald leasing*

<sup>26</sup> Cass. 14150/2013 cit. riguardante fattispecie in cui quote di azienda agricola venivano trasferite a cooperativa di trasporto.

indipendentemente da specifiche domande od allegazioni di parte (ed anche nel giudizio "chiuso" di legittimità<sup>27</sup>) con possibilità di dichiarare in ogni tempo "l'inopponibilità" all'Erario del negozio abusivo, non operando preclusioni di sorta (o vizi di ultrapetizione) ne' sul "piano comunitario", perché il diritto europeo è immediatamente operativo al pari dello *jus superveniens* ne' "sul piano interno", in quanto attinente a situazioni "indisponibili" di ordine pubblico<sup>28</sup>.

## REGOLE PROCEDIMENTALI

Benche' la Corte di legittimità abbia ritenuto inapplicabile alla materia le garanzie procedurali prescritte *a pena di nullità* dall'art.37 bis escludendo che l'art.20 DPR 131/86 possa configurare una vera e propria clausola antielusiva da assogettare a quella specifica disciplina<sup>29</sup>, la giurisprudenza di merito –allorquando ha riconosciuto il potere dell'AF di "riqualificare" gli atti registrati interpretandoli in chiave antielusiva –ha sovente richiamato l'esigenza di contemperare l'esercizio di tale potere con l'applicazione anche in questo settore impositivo delle suddette garanzie, da ultimo facendo riferimento all'art.53 bis del DPR 131/86 (inserito dalla L.248/2006) siccome attributivo agli Uffici del Registro di tutti i poteri previsti dagli artt.31 e segg. del DPR 600/73 in tema di accertamento e controlli previsti per le imposte sui redditi (e dunque anche quelli previsti dall'art.37 bis ricompreso nel titolo IV°)

La prima garanzia è costituita dal "meccanismo partecipativo" dell'*interpello* c.d. *endoprocedimentale* o *preventivo* del contribuente espressamente previsto per ottenere chiarimenti dal contribuente prima della notifica dell'avviso di accertamento al cospetto delle riprese elusive "nominate" dal citato art.37 bis ed espressione del più generale diritto al contraddittorio che costituisce principio consacrato nell'art.12 dello Statuto dei diritti del contribuente ( legge 212/2000)<sup>30</sup> e nell'ordinamento europeo.

---

<sup>27</sup>Il rilievo d'ufficio va peraltro coordinato con il principio generale del contraddittorio (costituzionalizzato nell'art.111 Cost. sul giusto processo) che trova recepimento –ad opera della novella di miniriforma del codice di procedura civile (L.69/2009)- nell'art.101 II° comma del codice di procedura civile dove-al fine di evitare c.d. "decisioni a sorpresa" –è imposto al giudice – sulle questioni rilevate d'ufficio -l'assegnazione di termini alle parti per osservazioni sul punto.Sulla nullità della sentenza per violazione del diritto di difesa quando non sia previamente indicata alle parti la questione di fatto e/o di diritto rilevata d'ufficio. (vedasi Cass.17949/2012) .

<sup>28</sup> Cass.13054/2004 e Cass.7393/2012.

<sup>29</sup> Cass.15319/2013 cit.

<sup>30</sup> L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del termine di 60 gg concessi al contribuente dopo il rilascio del pvc per far pervenire le sue osservazioni. Le SSUU (Cass.18184/2013)hanno risolto il contrasto sul punto stabilendo che il termine di legge è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del *contraddittorio procedimentale* e dunque-salva la ricorrenza di specifici motivi di urgenza-la sua inosservanza determina *ex se la nullità* dell'avviso di accertamento.

La valorizzazione del *principio del contraddittorio* (anche) nella fase amministrativa ha trovato riscontro proprio nell'area dell'imposizione indiretta con il *leading case Sopropè* affrontato dalla Corte di Giustizia<sup>31</sup> statuente che, prima di procedere al recupero "a posteriori" dei dazi doganali all'importazione, occorre concedere sempre un congruo "termine" all'importatore sospettato di aver commesso l'infrazione affinché sia messo in grado di presentare *osservazioni* fornendo il proprio punto di vista per essere "effettivamente" esaminato dall'Autorità amministrativa.<sup>32</sup>

La seconda garanzia-consequenziale alla prima è *la motivazione "rinforzata"* che deve essere inserita nell'accertamento per replicare alle giustificazioni addotte dal contribuente così come stabilito dall'art.37 bis .cit..

Segnalo in proposito che l'art.5 della legge delega 23/2014 (disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale) alla lett."f" prevede specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'A.F. e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

A differenza del progetto del CNEL del 20.3.2013, peraltro, non viene richiamata la motivazione (e contraddittorio) "rinforzata" e la nullità è fatta discendere (lett. "e") solo ove difetti una puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale.

Manca inoltre la previsione di nullità per difetto di forme del contraddittorio. Forse perché da ultimo proprio la Corte di Cassazione ha rimesso alla Corte Costituzionale la questione sulla "irragionevolezza" della conseguenza invalidante ex art.37 bis co.4 DPR 600/73 (nella specie per essere stato l'avviso spiccato pochi giorni prima lo spirare del termine di 60 gg) siccome sanzione non prevista per l'inopponibilità alla A.F. delle altre tipologie di negozi elusivi<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Corte di Giustizia, sent. 18 dicembre 2008 C 349/07

<sup>32</sup> La regola è stata ripresa nell'art.22 punto 6 del Codice doganale dell'Unione il quale recita "che prima di procedere ad una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un determinato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta"

Anche il *Decreto Liberalizzazioni* (art.92 DL 1/2022 conv. nella L.27/2012) rimanda al *contraddittorio preventivo* con l'Agenzia delle Dogane entro 30 gg dalla consegna del pvc (termine dimezzato rispetto a quello di 60 gg previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente) in tal senso modificando l'art.12 dello Statuto medesimo con l'aggiunta di un secondo periodo per gli accertamenti e le verifiche in materia doganale

<sup>33</sup> Cass.24739/2013