

# ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO

## Profili generali e casistiche per conferimenti d'azienda, fusioni e scissioni

Dott. Enrico ZANETTI



Il ***Manuale delle operazioni straordinarie*** può essere acquistato:

- on line sul sito [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it) con carta di credito;
- con c/c postale 31703101 intestato a Eutekne spa - Corso Vinzaglio 35, 10121 Torino;
- con bonifico bancario sul c/c SANPAOLO - Sede di Via Monte di Pietà – IBAN IT12G0306909217100000061135 - intestato a Eutekne spa - C.so Vinzaglio, 35 - 10121 Torino;
- con assegno bancario intestato a Eutekne spa.

È possibile scaricare il modulo d'ordine all'indirizzo:

[http://www.eutekne.it/contenuto/ProdottiServizi/ModuliAbbonamento/Modulo\\_quaderni.pdf](http://www.eutekne.it/contenuto/ProdottiServizi/ModuliAbbonamento/Modulo_quaderni.pdf).

## PROFILI INTRODUTTIVI

### NOZIONE DI ABUSO DEL DIRITTO IN AMBITO TRIBUTARIO

#### “L'ABUSO”

È un utilizzo distorto di uno strumento tale per cui esso finisce per divenire il veicolo mediante il quale pervenire a risultati diversi (se non addirittura antitetici) rispetto a quelli per il cui raggiungimento lo strumento stesso è stato concepito e realizzato.

#### “L'ABUSO DEL DIRITTO”

Consiste nell'utilizzo di singole disposizioni dell'ordinamento giuridico secondo modalità che, pur rispettando la lettera delle specifiche norme utilizzate, portano però a un risultato difforme o addirittura antitetico rispetto ai principi e alle finalità che sottendono all'ordinamento giuridico di cui quelle stesse norme sono parte.

#### “L'ABUSO DEL DIRITTO IN AMBITO TRIBUTARIO”

Consiste dunque nell'utilizzo, anche combinato, delle norme di diritto positivo che disciplinano il sistema fiscale, al fine di ottenere risparmi di imposta che, seppure coerenti rispetto alla lettera delle specifiche norme di riferimento, siano contrari alle logiche ed ai principi cui è informato l'intero ordinamento tributario.

## PROFILI INTRODUTTIVI

### NOZIONE DI ELUSIONE FISCALE

#### “ELUDERE”

Porre in essere dei comportamenti in sé perfettamente leciti ma combinati tra loro in modo tale da consentire al contribuente di pervenire ad un risultato analogo all'evasione in termini di risparmio fiscale “illecito”.

#### “EVADERE”

Porre in essere dei comportamenti illeciti finalizzati a non rendere conoscibile all'erario l'esistenza del presupposto imponibile, oppure finalizzati ad occultare in tutto o in parte la base imponibile su cui andrebbe calcolata l'imposta dovuta in forza del presupposto imponibile “noto”.

#### DIFFERENZA TRA ELUSIONE E FRODE FISCALE

L'artificiosità dell'elusione è tutta giuridica, i fatti sono manifestati al fisco per quello che effettivamente sono non certo gridandoli ai quattro venti ma comunque mettendoli alla portata di qualsiasi ufficio fiscale che utilizzi una ordinaria diligenza nelle indagini.

## PROFILI INTRODUTTIVI

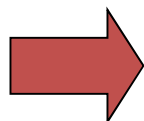
### EQUIVALENZA “TRIBUTARIA” TRA ABUSO ED ELUSIONE

**IN AMBITO TRIBUTARIO**

**ABUSO DEL DIRITTO = ELUSIONE**

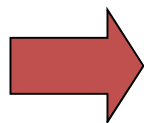
La differenza tra i due concetti appare infatti principalmente riconducibile all'approccio descrittivo del fenomeno sul piano lessicale.

**ABUSO DEL  
DIRITTO**



Viene data maggiore enfasi al comportamento attivo di utilizzazione distorta delle norme che compongono l'ordinamento tributario.

**ELUSIONE**



Viene data maggiore enfasi al comportamento attivo di aggiramento delle finalità sottostanti alle norme che compongono l'ordinamento tributario.

## PROFILI INTRODUTTIVI

### DISCIPLINA ANTIELUSIVA – ANTIABUSIVA

I comportamenti riconducibili alla sfera dell'**evasione fiscale** trovano (ancorché in forma implicita) la propria censura di illiceità direttamente nel disposto delle norme che contraddicono.

I comportamenti riconducibili alla sfera dell' **elusione fiscale / abuso del diritto** necessitano di apposite norme che ne sanciscano l'illiceità, pena la non perseguibilità di colui che elude, **a meno che si ritenga immanente nell'ordinamento tributario un "principio generale antiabuso" che non necessita di specificazioni normative di tipo puntuale né generale.**

## PROFILI INTRODUTTIVI

### SCELTA DEL LEGISLATORE

Pur avendo piena consapevolezza del pericolo rappresentato dal fenomeno della elusione fiscale, **il legislatore fiscale ha aderito esso stesso al convincimento di tutta la dottrina prevalente in ordine alla compromissione che un indefinito principio anti-abuso avrebbe cagionato alla certezza del diritto.**

La prova più evidente è che, oltre a disseminare l'ordinamento di norme antielusive specifiche, il legislatore fiscale ha introdotto e raffinato negli anni anche una norma antielusiva generale,

**pletorica ove avesse ritenuto sussistente il principio a prescindere,** definendo non soltanto cautele procedurali a favore del contribuente ma anche un ambito oggettivo di applicazione limitato sia dal punto di vista impositivo, sia dal punto di vista delle fattispecie che attivano le norme.

## PROFILI INTRODUTTIVI

### EVOLUZIONE DELLA GIURISPRUDENZA DI CASSAZIONE

L'impostazione interpretativa implicitamente avallata anche dal comportamento del legislatore è stata progressivamente quanto inopinatamente disattesa dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione a partire dal 2005 in poi.

In particolare, la suprema corte è arrivata nel dicembre 2008 alla promulgazione di **tre sentenze a sezioni unite** in cui ha statuito l'opposto principio in base al quale la natura elusiva degli atti, fatti o negozi posti in essere dal contribuente sarebbe contestabile anche a prescindere dalla sussistenza di uno specifico presupposto normativo di matrice antielusiva perché lesiva del principio di capacità contributiva **di cui all'art. 53 della Costituzione.**



## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### FINALITÀ E AMBITO DI APPLICAZIONE

*“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 a ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti”.*

**co. 1 art. 37-bis DPR 600/1973**

*“... A condizione che, nell’ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni”.*

**co. 3 art. 37-bis DPR 600/1973**

**Nell’elenco delle operazioni che innescano la norma antielusiva generale risultano comprese tutte le operazioni straordinarie sull’azienda, sulle partecipazioni o sulla soggettività dell’impresa.**

## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### PRESUPPOSTI PER LA CONTESTAZIONE DI ELUSIONE

L'amministrazione finanziaria può disconoscere i vantaggi fiscali soltanto se risultano integrati entrambi i seguenti presupposti:

- ❑ **assenza di valide ragioni economiche**
- ❑ **natura indebita del vantaggio fiscale**

Diversamente dal “vantaggio fiscale indebitato”, le “**valide ragioni economiche**” **non rappresentano un elemento costitutivo della fattispecie elusiva ma piuttosto una causa esimente.**

Ecco perché in capo all'amministrazione finanziaria grava la prova della natura indebita del vantaggio fiscale conseguito ma non anche la prova dell'assenza di valide ragioni economiche **in quanto causa esimente (e non elemento costitutivo), la prova della sussistenza di queste ultime grava sul contribuente che intende avvalersene per evitare l'applicazione della normativa.**

## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### ESIMENTE DELLE VALIDE RAGIONI ECONOMICHE

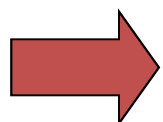
La ratio dell'introduzione della nozione di “ valide ragioni economiche” quale “causa esimente da elusione” è rinvenibile nell'opportunità avvertita dal legislatore di **non rischiare che un freno all'adozione di comportamenti scorretti verso l'erario possa trasformarsi in un freno all'adozione di comportamenti del tutto legittimi ed economicamente giustificati per i quali il conseguimento di un vantaggio fiscale di qualunque natura esso sia (anche “indebito”)** costituisce un effetto senz'altro gradito ma meramente collaterale o incidentale **piuttosto che il fine stesso del comportamento adottato.**

## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

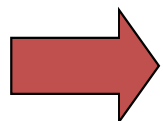
### NATURA ELUSIVA DEL SOLO RISPARMIO FISCALE INDEBITO

La (lecita) pianificazione fiscale assume i connotati della (illecita) elusione fiscale solo quando il risparmio di imposta che essa origina ha natura “indebita”

Ossia derivi:



Non dalla scelta della soluzione fiscalmente più conveniente tra una pluralità di alternative previste dal sistema tributario ed aventi pari dignità



Bensì dalla scelta di soluzioni che, seppur formalmente legali, portano a uno stravolgimento dei principi del sistema tributario, qualificandosi dunque alla stregua di censurabili “*manipolazioni, scappatoie e stratagemmi*”

## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### EFFETTI DELLA INOPPONIBILITÀ ALL'ERARIO

*“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”.*

**CO. 2 ART. 37-BIS DPR 600/1973**

I soggetti diversi da quelli nei cui confronti sono state applicate le (maggiori) imposte accertate a seguito della sterilizzazione del comportamento elusivo possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria.

**CO. 7 ART. 37-BIS DPR 600/1973**

## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### RIMBORSO DELLE “MAGGIORI” IMPOSTE PAGATE

#### **Secondo periodo co. 7 art. 37-bis DPR 600/1973**

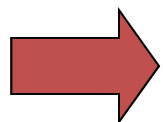
I soggetti che hanno titolo al rimborso devono proporre apposita istanza all'amministrazione finanziaria **entro un anno dal giorno in cui** l'accertamento antielusivo è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale-

L'amministrazione finanziaria procede al rimborso **fermo restando che non può in ogni caso eccedere l'imposta e gli interessi effettivamente riscossi dall'erario in relazione al disconoscimento degli indebiti vantaggi fiscali** conseguiti dal contribuente nei cui confronti è stato accertato il comportamento elusivo.

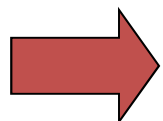
## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### TUTELE PROCEDURALI PRO CONTRIBUENTE

#### CO. 4 E 5 ART. 37-BIS DPR 600/1973



Prima della notifica dell'avviso di accertamento, deve essere inviata al contribuente una richiesta di chiarimenti, nella quale devono essere indicati i motivi in base ai quali l'amministrazione ritiene di dover contestare *ex art. 37-bis* il comportamento da questi adottato **(i chiarimenti devono essere resi dal contribuente per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta).**

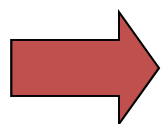


Nel caso in cui il contribuente non ottemperi alla richiesta di chiarimenti, oppure vi ottemperi senza però “convincere” gli uffici, questi ultimi procedono alla notifica dell'avviso di accertamento, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 42 del DPR 600/73, ma anche apponendo nell'atto le specifiche motivazioni per le quali non si è ritenuto di accogliere i chiarimenti resi dal contribuente.

## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

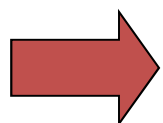
### NULLITÀ DELL’AVVISO DI ACCERTAMENTO

L’avviso di accertamento è nullo



Se, prima di notificarlo, l’amministrazione finanziaria non ottempera l’obbligo della preventiva richiesta di chiarimenti al contribuente  
**(co.4 dell’art. 37-bis)**

e / o



Se, nell’atto, l’amministrazione finanziaria non riporta le specifiche motivazioni, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente  
**(co. 5 dell’art. 37-bis)**



## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### TERMINI DECADENZIALI PER L’AVVISO DI ACCERTAMENTO

**Operano gli ordinari termini ex art. 43 del DPR 600/1973**

31.12 del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione  
**5° anno successivo in caso di mancata presentazione**

**In giurisprudenza si è affermato che**

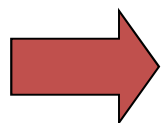
“Nel caso ci si trovi di fronte ad un insieme di atti e di fatti che costituiscono un unitario procedimento considerato elusivo, lo stesso va giudicato proprio perché unitario, solo al momento in cui è concluso e non debbono essere presi in considerazione, in modo atomistico, i singoli fatti e atti; è sufficiente, pertanto, che l’ultimo atto del procedimento si situi temporalmente in un anno d’imposta per il quale l’agenzia non sia decaduta dal potere di accertamento per consentirle l’esame di tutto il procedimento e di tutti gli atti e i fatti che lo compongono”

**C.T. Prov. Reggio Emilia 8.2.2008 n. 10**

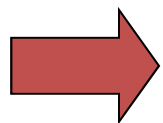
## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### TUTELE FINANZIARIE PRO CONTRIBUENTE

**co. 6 dell’art. 37-bis del DPR 600/1973**



Non vi è alcuna riscossione in pendenza di giudizio del 50% delle maggiori imposte e dei relativi interessi (**come accade invece per gli accertamenti “ordinari” contro cui il contribuente ricorre**).

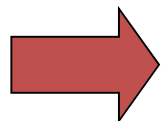


Le maggiori imposte, i relativi interessi e le relative sanzioni devono essere corrisposte nella misura dei due terzi “direttamente” dopo la sentenza di i grado che rigetta il ricorso.

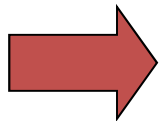
## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### INTERPELLO “ANTIELUSIVO”

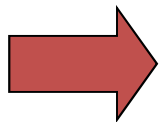
Data l’oggettiva complessità ed alea che caratterizza la materia disciplinata dall’art. 37-*bis* del DPR 600/73  
il legislatore fiscale ha previsto per il contribuente  
la possibilità di proporre un’istanza preventiva di interpello  
al fine di poter conoscere il parere dell’amministrazione finanziaria  
sulla natura elusiva o non elusiva  
dei comportamenti che intende porre in essere  
prima di compierli.



Normativa di riferimento: **Art. 21 della L. 413/91**



Disposizioni attuative: **DM 13.6.1997 n. 195**



Prassi ufficiale: **Circolare AgenziaEntrate 14.6.2010 n. 32/e**

## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### PRESENTAZIONE DELL’ISTANZA

**Deve essere rivolta alla**  
Direzione Centrale Normativa dell’Agenzia delle Entrate.

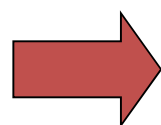
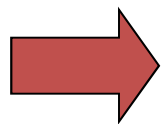
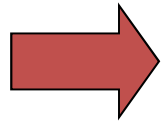
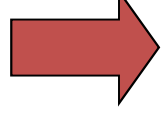
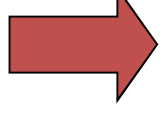
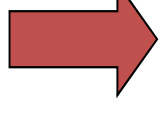
**Deve però essere spedita**  
**in plico raccomandato con avviso di ricevimento**  
alla Direzione Regionale delle Entrate  
competente in ragione del domicilio fiscale del richiedente.

La Direzione Regionale delle Entrate istruisce la pratica e entro 15 giorni dalla ricezione dell’istanza (30 giorni nel caso di fattispecie di particolare complessità o nel caso di richieste di integrazioni istruttorie) provvede al suo inoltro alla direzione centrale normativa cui compete la decisione nel merito dell’istanza.

## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### CONTENUTO DELL’ISTANZA A PENA DI INAMMISSIBILITÀ

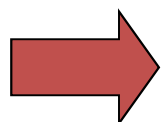
**DM 13.6.1997 n. 195**

-  Dati identificativi del contribuente e delle altre parti interessate
-  **Esposizione dettagliata del caso concreto**
-  Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente
-  Eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni
-  Copia della documentazione, con relativo elenco, rilevante ai fini dell’individuazione e qualificazione della fattispecie prospettata
-  Sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante

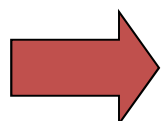
## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### ULTERIORI ELEMENTI A PENA DI INAMMISSIBILITÀ

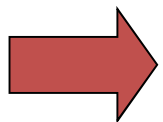
**Circolare Agenzia Entrate 14.6.2010 n. 32/e**



Indicazione del tipo e della specifica tipologia di interpello in relazione al quale è richiesto il parere dell’agenzia.



L’esposizione dettagliata del caso concreto implica che il contribuente non può limitarsi a una descrizione sommaria della fattispecie, rinviando per il dettaglio alla documentazione allegata, bensì debba riportare nell’istanza, estrapolandoli dalla documentazione allegata, tutti gli elementi essenziali ai fini della valutazione della fattispecie.



Il contribuente deve anche esporre nell’istanza i valori economici della fattispecie rappresentata, evidenziando in particolare l’eventuale beneficio fiscale di cui ritiene di potersi legittimamente avvalere attraverso la soluzione interpretativa da lui stesso prospettata.

## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### TEMPISTICHE DI RISPOSTA

**Entro 120 giorni**

dalla presentazione dell’istanza alla direzione regionale competente  
la direzione centrale normativa comunica il proprio parere  
**mediante raccomandata a/r.**

**Decorso tale termine**

senza che la direzione centrale normativa vi abbia provveduto  
**il contribuente può inviare apposita diffida ad adempiere**  
**direttamente alla Direzione Centrale medesima**  
**in plico raccomandato con avviso di ricevimento.**

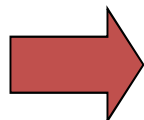
La mancata comunicazione del parere  
**entro 60 giorni dalla data di ricevimento della formale diffida ad adempiere**  
equivale a  
**silenzio-assenso**  
sulla soluzione prospettata nell’istanza.

## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### EFFETTI DELL'INTERPELLO

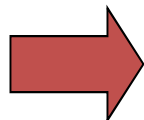
L'interpello ha effetti nel rapporto tributario tra contribuente e amministrazione ed anche in ambito penale.

**AMBITO  
TRIBUTARIO**



Non vincolante ma la parte che non si uniforma al parere è gravata dell'onere della prova nell'eventuale fase contenziosa.

**AMBITO PENALE**



Non sono penalmente perseguibili coloro che essendosi avvalsi dell'interpello antielusivo si sono poi uniformati al parere.



## NORMA ANTIELUSIVA “GENERALE”

### REQUISITO DELLA PREVENTIVITÀ DELL’ISTANZA

Ai fini della sua ammissibilità l’istanza di interpello deve essere “preventiva”.

**L’istanza deve intendersi preventiva (e, quindi, tempestiva)  
se presentata entro 120 giorni dalla scadenza  
per la presentazione della “prima” dichiarazione dei redditi  
in cui si riflettono i risvolti tributari dei fatti, atti e comportamenti oggetto  
dell’istanza medesima.**

Circolare Agenzia Entrate 14.6.2010 n. 32/e (§ 5.2)

## NORME ANTIELUSIVE “SPECIFICHE”

### COSA SONO E DOVE STANNO

Sono disposizioni disseminate un po' ovunque nell'ordinamento che pongono delle vere e proprie **presunzioni di elusione in merito a specifiche fattispecie.**

Trattasi comunque di presunzioni relative nel senso che **è possibile ottenerne la disapplicazione mediante presentazione di apposita istanza di interpello.**

### NORME ANTIELUSIVE SPECIFICHE

**Sono previste con riferimento alle operazioni di fusione e di scissione per quanto concerne il riporto di perdite ed interessi passivi.**

**Non ve ne sono invece con riferimento alle operazioni di cessione e conferimento d'azienda.**

## NORME ANTIELUSIVE “SPECIFICHE”

### ISTANZA DI INTERPELLO “DISAPPLICATIVA”

La “prova contraria” che consente la disapplicazione della “norma antielusiva specifica” deve essere resa dal contribuente **secondo le modalità previste dal co. 8 dell’art. 37-bis del DPR 600/73.**

**Se il contribuente rientra tra le imprese di più rilevanti dimensioni** imprese con volume di affari o di ricavi oltre 200 milioni di euro **l’istanza va presentata nei modi indicati dal DM 13.6.1997 n. 195** rivolta alla Direzione Centrale Normativa dell’Agenzia delle Entrate spedita con raccomandata a/r alla DRE territorialmente competente

**Se il contribuente rientra tra gli altri soggetti** **l’istanza va presentata nei modi indicati dal dm 19.6.1998 n. 259** rivolta alla DRE territorialmente competente spedita con raccomandata a/r all’ufficio locale competente.

Il contenuto dell’istanza a pena di inammissibilità coincide con quello già visto per l’istanza di interpello “antielusiva”.

## NORME ANTIELUSIVE “SPECIFICHE”

### TEMPISTICHE DI RISPOSTA

**Entro 90 giorni**

dalla presentazione dell’istanza alla DRE o all’ufficio locale competente  
la Direzione Centrale Normativa o la DRE comunica il proprio parere  
mediante raccomandata a/r.

Se necessarie ai fini della formazione della decisione  
possono essere effettuate richieste istruttorie di documentazione  
che sospendono il decorrere del termine di 90 giorni.

Il termine di 90 giorni è meramente ordinatorio  
**in caso di mancata risposta entro il termine non opera il silenzio-assenso.**

## NORME ANTIELUSIVE “SPECIFICHE”

### REQUISITO DELLA PREVENTIVITÀ DELL’ISTANZA

Ai fini della sua ammissibilità  
l’istanza di interpello deve essere “preventiva”.

**L’istanza deve intendersi preventiva (e, quindi, tempestiva)  
se presentata entro 90 giorni dalla scadenza  
per la presentazione della “prima” dichiarazione dei redditi  
in cui si riflettono i risvolti tributari dei fatti, atti e comportamenti oggetto  
dell’istanza medesima.**

**Circolare Agenzia Entrate 14.6.2010 n. 32/e (§ 5.2).**

## NORMA "ESIMENTE« DA ELUSIONE

### COMMA 3 DELL'ARTICOLO 173 DEL TUIR

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

**Disposizione unica ad oggi nel suo genere nell’ambito dell’ordinamento tributario italiano qualificabile alla stregua di  
“norma esimente specifica da contestazione di elusione”.**

Disinnesca in partenza la norma antielusiva generale con riguardo al caso del conferimento d’azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni ricevute in cambio nella società conferitaria.



## ABUSO DEL DIRITTO IN CASSAZIONE

GIURISPRUDENZA FINO AL 2005

**SENTENZE 3.4.2000 N. 3979 e 7.3.2002 N. 33457**

Non integrando interposizione soggettiva o simulazione la prassi del “dividend washing” è da considerarsi lecita in assenza di una norma ad hoc.

**SENTENZA DEL 3.9.2001 N. 113513**

Impossibile applicare retroattivamente la norma antielusiva di cui all’art. 10 della L. 408/90 anche per fattispecie da essa espressamente contemplate.

Pronuncia che implicitamente conferma che fino all’entrata in vigore della norma mancava il presupposto normativo per procedere ad una contestazione di matrice antielusiva, cosa che ovviamente non sarebbe stata affermata ove si fosse ritenuto immanente nell’ordinamento tributario la possibilità di disconoscimento o riqualificazione di pratiche elusive che implicassero un abuso del diritto.

## ABUSO DEL DIRITTO IN CASSAZIONE

### PROCESSO HALIFAX E “CAMBIO DI PASSO”

I primi “scricchiolii” interpretativi risalgono alla fine del 2005  
**in parallelo con il procedere dell’ormai celebre processo *Halifax*  
avanti alla Corte di Giustizia UE (causa c-255/02)**

la cui sentenza (depositata poi il 21.2.2006) aveva riqualficato ai fini iva  
i comportamenti del contribuente ritenuti abusanti del diritto.

Da quel periodo in poi  
**i giudici della Corte di Cassazione hanno cominciato a imbastire molteplici  
ricostruzioni interpretative** aventi tutte il comune denominatore della piena e  
diretta applicabilità **anche con riferimento ai c.d. “Tributi non armonizzati”**  
del principio del disconoscimento o della riqualficazione fiscale  
degli atti, fatti e negozi posti in essere dal contribuente  
in presenza di presupposti integranti elusione / abuso di diritto  
a prescindere dall’esistenza di specifiche norme  
**che consentano di procedere in tal senso  
con riferimento alle singole fattispecie di volta in volta considerate.**



## ABUSO DEL DIRITTO IN CASSAZIONE

### GIURISPRUDENZA DAL 2005 AL 2008

#### Nel 2005

alcune sentenze arrivano addirittura a sancire la nullità  
**ex art. 1344 c.c. in quanto negozi in frode alla legge**  
dei negozi posti in essere esclusivamente per finalità di indebito risparmio fiscale  
**Sentenze 21.10.2005 n. 20398, 26.10.2005 n. 20816 e del 14 .11. 2005 n. 22932.**

#### Tra il 2006 e il 2008

varie pronunce percorrono la via del diretto rinvio alla giurisprudenza comunitaria  
**Sentenze 5.5.2006 n. 10353, 29.9.2006 n. 21221, 4.4.2008 n. 8772,**  
**del 21.4.2008 n. 10257, 15.9.2008 n. 23633 e 17.10.2008 n. 25374**

#### Alla fine del 2008

tre sentenze a sezioni unite “certificano” a livello giurisprudenziale  
l’esistenza di un principio generale anti-abuso direttamente rinvenibile  
nell’ordinamento tributario nazionale e segnatamente nell’art. 53 della  
Costituzione

**Sentenze 23.12.2008 n. 30055, n. 30056 e n. 30057**

## ABUSO DEL DIRITTO IN CASSAZIONE

### ASSERITA RILEVABILITÀ D'UFFICIO

Secondo le sentenze della Cassazione a Sezioni Unite l'abuso di diritto contestabile in forza dell'art. 53 della Costituzione sarebbe rilevabile **anche d'ufficio ed anche per la prima volta in sede di legittimità.**

L'affermazione di principio rinvenibile dalle richiamate sentenze pare scontrarsi con il carattere dispositivo del processo tributario.

## ABUSO DEL DIRITTO IN CASSAZIONE

### RAPPORTI CON LE NORME ANTIELUSIVE “ESPRESSE”

Ammessa e non concessa la presenza nell’ordinamento di una clausola generale antiabuso di diretta derivazione costituzionale quale relazione si instaura tra tale principio e le espresse disposizioni antielusive predisposte negli anni dal legislatore per arginare il fenomeno dell’elusione ?

Le sentenze a Sezioni Unite della Cassazione affermano che le norme antielusive espresse altro non sono che “sintomi” o indizi della presenza del principio generale **per cui le “specifiche” disposizioni sarebbero non “innovative” ma “confermative” di un comportamento la cui “abusività” sarebbe già immanente nell’ordinamento.**

**Questa impostazione porta a risultati paradossali** a cominciare dal fatto che le contestazioni ex art. 37-bis devono soggiacere a vincoli procedurali e a specifiche tutele finanziarie a favore del contribuente le contestazioni ex abuso di diritto no.

## ABUSO DEL DIRITTO NELLE CTP

### RAPPORTI CON LE NORME ANTIELUSIVE “ESPRESSE”

#### CTP MILANO (SEZIONE XLII) - SENTENZA 21.2.2011 N. 54

*“Le garanzie procedurali rafforzate introdotte dall’art. 37-bis devono applicarsi ad ogni caso di elusione fiscale, anche se contestata sulla base del principio generale dell’abuso del diritto”.*

#### CTP GENOVA (SEZIONE I) - SENTENZA 24.1.2011 N. 2

È nulla una cartella di pagamento recante l’iscrizione a ruolo di somme accertate in forza dell’applicazione del principio generale anti-abuso di diretta derivazione costituzionale se l’iscrizione a ruolo avviene prima della sentenza di primo grado contrariamente a quanto stabilito dall’art. 37-bis co. 6 del DPR 600/73 perché *“l’abuso del diritto rappresenta un principio antielusivo di carattere generale che deve seguire le garanzie procedurali contenute nell’art. 37-bis”.*

## APPLICABILITÀ DELLE SANZIONI

### Prima tesi

Le sanzioni sono applicabili  
**in quanto l'elusione presuppone comunque l'infedeltà della dichiarazione**  
salvo loro disapplicazione per obiettive condizioni di incertezza.

### Seconda tesi

Le sanzioni non sono applicabili perché l'elusione ha una rilevanza diversa  
rispetto all'evasione.  
**Nel caso dell'elusione la sanzione è rappresentata già di per sé dal recupero a  
tassazione che discende dal disconoscimento degli effetti fiscali  
di un comportamento che non ha violato alcuna disposizione di legge.**

La Corte di Giustizia europea nel caso Halifax  
e alcune sentenze della Corte di Cassazione  
(la n. 8487 dell'8.4.2009 e la n. 12042 del 25.5.2009)  
sembrerebbero seguire questa seconda impostazione.

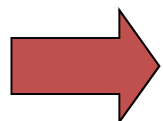
## VALUTAZIONE DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE

Preliminarmente è importante richiamare l'attenzione di chi si avvicina alla valutazione della natura elusiva di queste operazioni sul fatto che **la stessa Corte di Cassazione ha sottolineato come l'applicazione del principio dell'abuso del diritto deve essere guidata da una particolare cautela** essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche **e che questa cautela deve essere massima quando oggetto di valutazione sono operazioni di ristrutturazione societaria tanto più se inserite nell'ambito di grandi gruppi di imprese.**

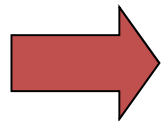
Sentenza 21.1.2011 n. 1372

## CESSIONE D'AZIENDA

### PRINCIPALI IPOTESI DI “DUBBIO ELUSIONE”



Indebito recupero di perdite fiscali “in scadenza” presso il cedente.



Indebito riconoscimento fiscale gratuito del disavanzo di fusione.

## CESSIONE D'AZIENDA

### INDEBITO RECUPERO PERDITE FISCALI

Per effetto della cessione dell'azienda si determina in capo al cedente una plusvalenza imponibile che dà a sua volta luogo a un reddito imponibile compensabile con perdite fiscali pregresse che il cedente non avrebbe altrimenti avuto modo di utilizzare.

**Ove l'operazione di cessione d'azienda risulti per il resto priva di valide ragioni economiche potrebbe essere valutata la sua natura elusiva.**



## CESSIONE D'AZIENDA

### INDEBITA DEDUCIBILITÀ DEL DISAVANZO DI FUSIONE

Una società A controlla una società B.

Viene stipulata la cessione dell'intero complesso aziendale (comprensivo della generalità dei debiti e dei crediti) della controllata B alla controllante A.

Successivamente la controllata B, ormai "svuotata", viene posta in liquidazione.

Secondo il soppresso Comitato Consultivo per le norme antielusive  
**parere 19.7.2002 n. 11**

**la sostanza economica dell'operazione è quella  
dell'incorporazione della controllata B nella controllante A**

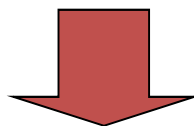
la realizzazione di detto obiettivo mediante lo schema operativo della "cessione d'azienda e successiva liquidazione" integra gli estremi dell'elusione fiscale nella misura in cui consente di "trasformare" in capo alla controllante A il disavanzo di fusione fiscalmente non riconosciuto in avviamento fiscalmente riconosciuto.

## CONFERIMENTO D'AZIENDA

### PRINCIPALI IPOTESI DI “DUBBIO ELUSIONE”

La principale ipotesi che può ingenerare più o meno fondati dubbi circa la natura elusiva di un'operazione di conferimento d'azienda è riconducibile alla sua collocazione nell'ambito di un più ampio schema operativo che presuppone successivamente al conferimento dell'azienda la cessione da parte del conferente dell'intera partecipazione da questi ricevuta in cambio nella società conferitaria.

Conferimento dell'azienda in Newco srl  
in regime di neutralità fiscale ex art. 176



Cessione in regime PEX della partecipazione al 100%  
posseduta dal conferente nella conferitaria

## CONFERIMENTO D'AZIENDA

### VANTAGGI FISCALI AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

#### Il conferente-cedente

Anziché realizzare una plusvalenza da cessione d'azienda imponibile al 100%,

realizza una plusvalenza da cessione di partecipazione con requisiti PEX imponibile solo per il 5% ed esente per il restante 95%.

#### L'acquirente

può comunque ottenere il riconoscimento fiscale del maggior valore pagato rispetto al valore fiscale della sottostante azienda conferita in neutralità.

Pagando le imposte sostitutive sui maggiori valori contabili iscritti dalla conferitaria sull'azienda oppure sul disavanzo da annullamento nel caso di successiva fusione.

## CONFERIMENTO D'AZIENDA

### IMPOSTE SUL REDDITO ED ELUSIONE

Lo schema operativo

**conferimento dell'azienda ex art. 176**

**e**

**successiva cessione della partecipazione ricevuta,**

implementato al fine di usufruire della PEX al 95% di cui all'art. 87  
o di quella al 49,72% di cui agli artt. 58 e 67 co. 1 lett. C),

**è espressamente escluso dall'ambito di applicazione  
dell'art. 37-bis del DPR 600/73**

Ivi compreso il caso in cui la conferitaria opti per il regime di imposizione  
sostitutiva finalizzato al riconoscimento fiscale dei maggiori valori contabili iscritti.

## CONFERIMENTO D'AZIENDA

### VANTAGGI FISCALI AI FINI DELLE IMPOSTE INDIRETTE

Lo schema operativo

conferimento dell'azienda ex art. 176

e

successiva cessione della partecipazione ricevuta

genera un risparmio fiscale anche ai fini delle imposte d'atto.

Infatti, la cessione d'azienda è soggetta alle imposte d'atto  
in misura proporzionale

mentre

il conferimento d'azienda è soggetto alle imposte d'atto  
in misura fissa

e

la cessione della partecipazione ricevuta in cambio dal conferente  
non è soggetta alle imposte d'atto.

## CONFERIMENTO D'AZIENDA

### IMPOSTE D'ATTO ED ELUSIONE

La “trasformazione” delle imposte d'atto da proporzionali a fisse per effetto della cessione d'azienda sotto forma di partecipazione nella società in cui è stata previamente conferita è a forte rischio di contestazione fiscale.

In casi analoghi l'amministrazione finanziaria fa leva su art. 20 del DPR 131/1986.

Inoltre, a decorrere dal 4.7.2006, bisogna tenere conto anche del disposto del art. 53-bis del DPR 131/1986.

Infine, l'amministrazione finanziaria può sempre invocare la “clausola generale anti-abuso” di derivazione giurisprudenziale.

## CONFERIMENTO D'AZIENDA

### CONTRODEDUZIONI ART. 20 DEL DPR 131/1986

La norma consente la riqualificazione dell'atto sulla base del suo effettivo contenuto giuridico

**riqualificazione "statica"**

**non**

sulla base degli effetti economici "complessivi" che concorre a generare **riqualificazione "dinamica"**.

L'art. 20 del DPR131/1986 non può essere usato come una sorta di norma antielusiva generale per l'ambito delle imposte d'atto.

**Contra**

in particolare due sentenze della Corte di Cassazione  
**sentenza 23.11.2001 n. 14900 - sentenza 25.2.2002 n. 2713**

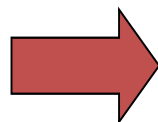
**si riferiscono però al diverso caso del conferimento di immobile gravato di passività di importo quasi pari al valore del bene conferito e successiva cessione della partecipazione.**

## CONFERIMENTO D'AZIENDA

### CONTRODEDUZIONI ART. 20

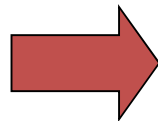
### GIURISPRUDENZA DI MERITO

**FAVOREVOLI ALLE  
TESI DEI  
CONTRIBUENTI**



CTP TREVISO (SEZIONE VII) 22.4.2009 N. 41  
CTP TREVISO (SEZIONE VII) 30.6.2010 N. 76  
CTP RIMINI (SEZIONE II) 11.5.2011 N. 184  
CTP PRATO (SEZIONE I) 29.6.2011 N. 65

**FAVOREVOLI ALLE  
TESI DEL FISCO**



CTP FIRENZE (SEZIONE XIX) 3.2.2009 N. 90  
CTR LOMBARDIA (SEZIONE XII) 13.1.2011 N. 36



## CONFERIMENTO D'AZIENDA

### CONTRODEDUZIONI ART. 53-BIS DEL DPR 131/1986

Se anche l'art. 53-bis consentisse di attivare l'art. 37-bis del DPR 600/1973 ai fini delle imposte d'atto per le operazioni di conferimento d'azienda e successiva cessione della partecipazione,

**l'utilizzo dell'art. 37-bis è precluso dal co. 3 dell'art. 176 del TUIR.**  
CTP Rimini (sezione II) 11.5.2011 n. 184

**Anche ove non si ritenesse precluso, l'accertamento è nullo se non vengono osservate le tutele procedurali previste dall'art. 37-bis.**  
CTP Milano (sezione XIII) 21.2.2011 n. 54

## CONFERIMENTO D'AZIENDA

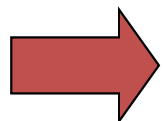
### NATURA COMUNQUE LECITA DEL RISPARMIO FISCALE

Se anche fossero applicabili presupposti normativi di matrice antielusiva oppure si invocasse la clausola generale antiabuso, **il risparmio di imposta generato ai fini delle imposte d'atto dallo schema operativo conferimento azienda – cessione partecipazione potrebbe considerarsi realizzato mediante scelte artificiali volte appositamente al conseguimento di risparmi altrimenti indebiti esclusivamente nel caso in cui il conferimento – cessione venisse seguito dalla fusione per incorporazione della conferitaria nella società acquirente la partecipazione.**

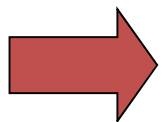
In assenza di questo ulteriore passaggio il risparmio è da ritenersi perfettamente legittimo perché la scelta di conferire prima l'azienda e cedere poi la partecipazione è perfettamente alternativa alla scelta di costituire prima una Newco conferendo finanza e poi acquistare l'azienda.

## FUSIONE

### PRINCIPALI IPOTESI DI “DUBBIO ELUSIONE”



Fusioni che consentono di compensare i redditi imponibili di una delle società partecipanti alla fusione con le perdite fiscali di altra società partecipante alla fusione.



Fusioni che concorrono a determinare “salti di imposta”.

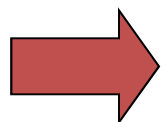
## FUSIONE

### COMPENSAZIONI DI PERDITE

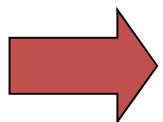
Il legislatore fiscale  
**ha ritenuto opportuno fissare espressamente dei “paletti”**  
nell’ambito della disciplina stessa delle fusioni  
**(c.d. “Norme antielusive specifiche”),**  
ponendo al co. 7 dell’art. 172 del TUIR stringenti limiti  
**al riporto delle perdite fiscali delle società partecipanti alla fusione**  
“aggirabili” solo mediante presentazione di apposita istanza disapplicativa alla  
competente Direzione Regionale delle Entrate  
**ai sensi del co. 8 dell’art. 37-bis del DPR 600/73.**

## FUSIONE

### SALTI DI IMPOSTA



Sulla composizione fiscale del patrimonio netto delle società partecipanti alla fusione.



Sui valori fiscalmente riconosciuti degli elementi dell'attivo e del passivo delle società partecipanti alla fusione.

## FUSIONE

### ESEMPIO DI SALTO DI IMPOSTA SU PATRIMONIO NETTO

Fusione tra due società per effetto della quale una società che presenta nel patrimonio netto riserve in sospensione di imposta (**recuperabili a tassazione solo in caso di distribuzione**)

viene incorporata in altra società

senza che emerga

avanzo di fusione e/o aumento di capitale dell'incorporante.

## FUSIONE

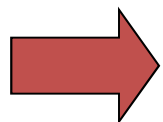
### ESEMPIO DI SALTO DI IMPOSTA SU VALORI ATTIVO

Fusione tra due società che segue la precedente acquisizione dell'intero complesso aziendale della futura incorporata da parte della futura incorporante

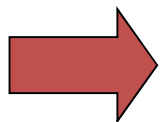
con la plusvalenza imponibile generatasi in capo alla futura incorporata completamente compensata dalle perdite fiscali pregresse che si riporta.

## FUSIONE

### “TIPICHE” VALIDE RAGIONI ECONOMICHE



Ragioni legate al perseguimento di determinati obiettivi di carattere gestionale, quali ad esempio il raggiungimento di soglie dimensionali minime per poter competere sul mercato, il perseguimento di economie di scala produttive o commerciali, la razionalizzazione dei cicli produttivi e distributivi.



Ragioni legate alla volontà di procedere ad un riorganizzazione degli assetti proprietari all'interno di un gruppo di tipo societario o familiare.



## FUSIONE

### UTILIZZO DELLA FUSIONE PER FINALITÀ LIQUIDATORIE

*“Un’operazione di fusione, con contestuale estinzione dell’incorporata, società di persone in possesso di una quota del capitale sociale dell’incorporante (partecipate entrambe dai medesimi soci persone fisiche), presenta profili di elusività se non supportata da valide ragioni economiche (in quanto le finalità di semplificare il rapporto di controllo della società di capitali ed eliminare i costi di gestione relativi a quella di persone potrebbero essere perseguite in maniera più lineare procedendo alla liquidazione di quest’ultima), ma in concreto diretta a conseguire un indebito risparmio d’imposta (rinveniente nel mancato assoggettamento a tassazione dell’assegnazione delle partecipazioni dell’incorporata ai soci della stessa) attraverso l’aggiramento di obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario”.*

Massima redatta dal relatore del  
**parere 16.11.2005 n. 27 del Comitato Consultivo.**

**Parere assolutamente non condivisibile.**

## FUSIONE

### FUSIONE INVERSA

Una fusione inversa non deve essere considerata elusiva in quanto tale, fermo restando che essa può comunque rivelarsi uno strumento di elusione singolarmente o nel contesto di un più complesso disegno elusivo **secondo gli stessi criteri applicabili per la valutazione della potenziale natura elusiva delle fusioni “ordinarie”**.

**Parere 9.12.2004 n. 31 del Comitato Consultivo**

## FUSIONE

### FUSIONE POST SCISSIONE DI CONTRATTO DI LEASING

Una fusione che segue una scissione  
con la quale è stato previamente scorporato  
un contratto di leasing immobiliare,

è da considerarsi elusiva

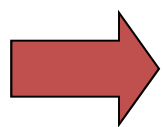
in quanto sottesa a consentire il trasferimento del contratto di leasing  
dalla scissa alla incorporante senza l'applicazione della regola del valore  
normale

**ex co. 5 dell'art. 88 del TUIR**

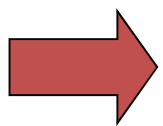
**Parere 6.10.2005 n. 22 del Comitato Consultivo**

## SCISSIONE

### PRINCIPALI IPOTESI DI “DUBBIO ELUSIONE”



Utilizzo della scissione come strumento mediante il quale scorporare un determinato aggregato patrimoniale, per poi procedere alla sua cessione sotto forma di partecipazione societaria.



Utilizzo della scissione come strumento mediante il quale disaggregare il patrimonio della scissa e procedere all'assegnazione di fatto ai soci di singoli parti di esso, senza transitare per un'operazione di liquidazione della società scissa o di una permuta delle partecipazioni tra i soci.

## SCISSIONE

### “TRASFORMAZIONE” DELLE PLUSVALENZE

**È corretto distinguere tra**

scissione prodromica alla cessione sotto forma di partecipazioni  
di un complesso aziendale

**non elusiva**

e

scissione prodromica sotto forma di partecipazioni  
di singoli beni o meri aggregati patrimoniali

**potenzialmente elusiva.**

**Tuttavia si segnala che**

la prassi dell’Agenzia delle Entrate non indulge in questi distinguo  
ritenendo sistematicamente elusive tutte le scissioni “prodromiche”.

**Risoluzione 2.10.2009 n. 256/e**

## SCISSIONE

### RIPARTIZIONI MEDIANTE SCISSIONI NON PROPORZIONALI

**È corretto distinguere tra**

scissione non proporzionale con la quale i soci si dividono indirettamente complessi aziendali per continuarne separatamente l'esercizio

**non elusiva**

**se supportata dalla valida ragione economica**

**del dissidio insanabile tra i soci nella conduzione dell'impresa**

e

scissione non proporzionale con la quale i soci si dividono indirettamente meri aggregati patrimoniali o al limite singoli beni e relative passività

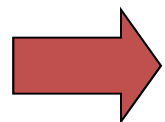
**potenzialmente elusiva**

**anche se supportata dalla constatazione**

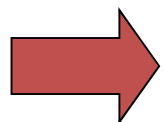
**del dissidio insanabile tra i soci nella gestione della società.**

## SCISSIONE

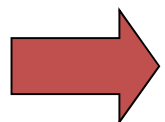
### “TIPICHE” VALIDE RAGIONI ECONOMICHE



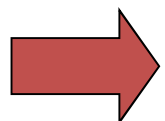
Ragioni legate al perseguimento di determinati obiettivi di carattere gestionale, quali ad esempio il raggiungimento di soglie dimensionali minime per poter competere sul mercato, il perseguimento di economie di scala produttive o commerciali, la razionalizzazione dei cicli produttivi e distributivi.



Ragioni legate alla volontà di limitare o contenere gli effetti dannosi di un deterioramento dei rapporti fra i soci, separando la compagine sociale della società scissa, piuttosto che riproducendola inalterata anche nelle società beneficiarie.



Ragioni legate alla volontà di procedere ad una riorganizzazione degli assetti proprietari all'interno di un gruppo di tipo societario o familiare, ad esempio per finalità di passaggio generazionale.



Ragioni legate alla volontà di frazionare il rischio di impresa o separare il rischio di impresa dalla componente patrimoniale (tipicamente immobiliare).