

Il punto sull'ambito di applicazione della fattispecie dopo il dlgs n. 128/2015

Operazioni a prova di abuso

Per l'amministrazione contestazioni sempre più difficili

Pagina a cura
di **STEFANO LOCONTE**
e **RAFFAELLA DE CARLO**

Abuso del diritto sempre più ridimensionato. Dopo il riconoscimento del suo carattere residuale e la riconferma della legittimità della lecita pianificazione fiscale, è ora la sussistenza di valide ragioni extrafiscali a circoscrivere ulteriormente l'ambito applicativo della ridisegnata fattispecie abusiva. Si riducono, così, per l'amministrazione finanziaria le possibilità di contestare con successo l'abusività di operazioni societarie straordinarie, tradizionalmente fra quelle più esposte al rischio elusione.

E, questa volta, lo studio del Notariato n. 56-2016/T pubblicato il 21 luglio scorso a evidenziare, infatti, che, per effetto della nuova disciplina antiabuso introdotta dal dlgs n. 128/2015, è possibile trasferire, con modalità diverse dal conferimento seguito dalla successiva cessione delle quote della conferitaria (di cui all'art. 176, comma 3, del dpr n. 917/1986), aziende o rami di aziende in regime di neutralità fiscale. Il tutto, s'intende, a condizione che sussistano le valide ragioni extrafiscali non marginali in grado di giustificare il compimento dell'operazione.

Per la verità, quella delle valide ragioni extrafiscali non può dirsi nozione di nuovo conio.

Dal debutto sulla scena prima europea, nell'art. 11, n. 1, lett. a) della direttiva 434/1990/Cee, poi nazionale, nel corpo dell'art. 10 della legge n. 408/1990, le «valide ragioni economiche» hanno sempre timidamente accompagnato l'evoluzione della disciplina abusivo-elusiva, sopravvivendo ai ripetuti (per quanto, in realtà, mai radicali) mutamenti che essa ha subito e riuscendo a guadagnarsi una collocazione di tutto rispetto anche in fase di codificazione della disciplina antiabuso di ultima generazione.

Nel nuovo art. 10-bis della legge n. 212/2000 la sussistenza di valide ragioni extrafiscali non marginali (si noterà il restyling della locuzione, rispetto alla tradizionale «valide ragioni economiche») permette ancora di considerare legittima e, dunque, non abusiva, l'operazione, pur se realizzata beneficiando di un trattamento fiscale maggiormente favorevole.

E invero, come osservato dal Notariato, l'indagine circa

Le valide ragioni extrafiscali rilevanti nelle operazioni societarie straordinarie

Ottimizzazione della gestione o dell'attività sociale	Permettere la gestione separata dei vari rami d'azienda e/o migliore conseguimento dell'oggetto sociale
Dissidi tra i soci	Porre rimedio a sopravvenuti dissidi all'interno della compagine sociale
Responsabilità	Ricorrere ad operazioni in cui diversi (e minori) sono i profili di responsabilità tra i soci
Nuove acquisizioni	Evitare la confusione patrimoniale prima di nuove acquisizioni relative ad uno dei rami esercitati
Nuove esposizioni debitorie	Evitare la concorrenza tra creditori propri di un ramo d'azienda e coloro i quali tratteranno con la società per attività condotte mediante esercizio di altro ramo d'azienda
Controllo societario	Garantire la stabilità del controllo societario per una migliore gestione della società
Ricambio generazionale	Assicurare il ricambio generazionale
Subentro nella titolarità delle partecipazioni	Garantire il subentro nella titolarità delle partecipazioni e nella successiva attività di gestione della società

l'abusività di una determinata pratica presuppone diversi passaggi. Una volta accertato il conseguimento di un potenziale vantaggio legato all'esistenza di almeno due diversi regimi fiscali applicabili, esclusa la ricorrenza di un'ipotesi di evasione o di legittimo

figurazione di una fattispecie abusiva.

Il legislatore del 2015, dunque, opportunamente ha inteso qualificare le valide ragioni extrafiscali quali esimenti; una sorta di causa di esclusione dell'antigiuridicità, per dirla nel gergo penalistico.

perando e sviluppando i principi elaborati a livello comunitario (fra tutte, Cgue, Causa C-126/10, sentenza Foggia), le nostre Corti insegnano che le ragioni extrafiscali, per dirsi rilevanti, oltre ad essere oggettive ed effettive, devono apparire non marginali, legate ad esigenze organizzative o gestionali e, pur se non comportanti necessariamente una redditività immediata (Cass. n. 21390/12), finalizzate ad obiettivi di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa (Cass. n. 1372/2011).

Con particolare riferimento ai processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale, infatti, la costruzione che, in considerazione della volontà delle parti e del contesto fattuale e giuridico in cui è realizzata, persegue l'unico scopo di procurare vantaggi fiscali integra una fattispecie abusiva (Cass. n. 438/2015).

Qualora, invece, sia individuabile una compresenza non marginale di ragioni diverse dal mero perseguimento del risparmio d'imposta, l'abuso non sarà integrato (Cass. n. 4604/2014). In questi casi, l'operazione conserverà piena efficacia sul piano fiscale e risulterà opponibile all'amministrazione finanziaria.

Emerge da sé, allora, la delicatezza del tema relativo alla

specificazione delle ragioni extrafiscali che «assolvono» dall'accusa di abuso. In quanto non codificate, l'individuazione delle stesse può agevolmente tradursi in ricostruzioni opinabili e apprezzamenti soggettivi, con buona pace della certezza del diritto.

Per superare l'impasse, lo studio del Notariato propone una esemplificazione del dettato normativo, presentando un catalogo di motivazioni non fiscali in grado di escludere l'abuso nei casi di scissione, trasformazione e fusione. Fra queste: l'ottimizzazione della gestione, i dissidi tra i soci, l'assunzione di responsabilità, le nuove acquisizioni, le nuove esposizioni debitorie, il controllo societario, il ricambio generazionale, il subentro nella titolarità delle partecipazioni e il migliore conseguimento dell'oggetto sociale.

Ebbene, vista la rilevanza che, in sede di accertamento di una pratica abusiva, le ragioni extrafiscali acquistano e considerato che la prova della loro sussistenza grava sul contribuente, l'attività di individuazione, per quanto, come detto, complessa, si rivela quanto mai proficua.

Dovrebbe permettere, infatti, alle società di programmare e avviare da subito una policy che assicuri maggiore stabilità giuridica e fiscale, scongiurando il rischio che la loro realtà economica resti esposta ad inaspettate contestazioni di abuso del diritto.

Non a caso, ad esempio, il Notariato suggerisce di esplicitare e documentare, sin dalle fasi iniziali delle operazioni, senza attendere un eventuale futuro contenzioso, le motivazioni di natura non spiccatamente fiscale che ne hanno determinato il compimento.

Provando la sussistenza delle valide ragioni extrafiscali, l'operazione è salva. Se così non fosse, d'altronde, diventerebbe pressoché obbligatorio adottare la soluzione fiscalmente più onerosa.

Anche sotto tale profilo, dunque, può apprezzarsi l'intervento della novella del 2015 che, di fatto, ha condensato e riproposto nell'art. 10-bis della legge n. 212/2000 le soluzioni frutto dell'elaborazione giurisprudenziale. Con l'obiettivo di superare i particolarismi del sistema attraverso la ricerca, per quanto possibile, di una puntuale regolamentazione del divieto dell'abuso del diritto, la conferma della libertà di perseguire un lecito risparmio d'imposta, anche dando prova della sussistenza di valide ragioni extrafiscali, pone un ulteriore filtro all'impiego indiscriminato che, soprattutto in passato, si è fatto del concetto di abuso.



risparmio d'imposta, verificato il rispetto formale delle norme fiscali e, infine, valutate la carenza di sostanza economica e la realizzazione di vantaggi indebiti, sembrerebbe logico concludere tout court per l'abusività dell'operazione.

Può accadere, però, che le peculiarità delle costruzioni sospette debbano essere lette e spiegate alla luce di ragioni di carattere non prettamente fiscale che valgono ad escludere, nel caso concreto, la con-

È in sede di applicazione dell'esimente, nondimeno, che sorgono le perplessità maggiori. L'art. 10-bis, assolvendo al proprio ruolo di clausola generale antiabuso, tratteggia in linea di massima i caratteri delle ragioni che possono valere l'esclusione dall'accusa di abusività, rimettendo agli interpreti la puntuale tipizzazione delle stesse.

Importanti indicazioni, al riguardo, si rinvengono nella nostra giurisprudenza. Recu-