

ACCERTAMENTO

Il nuovo abuso del diritto – parte IV

di Sergio Pellegrino

Concludiamo la nostra analisi della **disciplina dell'abuso del diritto**, soffermandoci sulle **implicazioni "pratiche"** del nuovo scenario venutosi a creare per effetto dell'introduzione nel nostro ordinamento dell'**articolo 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente**.

Sulla base di quanto illustrato nei precedenti contributi (["Il nuovo abuso del diritto – parte I"](#), ["Il nuovo abuso del diritto – parte II"](#) e ["Il nuovo abuso del diritto – parte III"](#)), appare evidente **come potrà cambiare in modo sostanziale la valutazione circa la "tenuta" di una serie di operazioni** che in passato sono state frequentemente "aggredite" dall'Amministrazione finanziaria, invocando ora la **disciplina antielusiva** (se ricorrevano i presupposti di cui al soppresso articolo 37 bis del D.P.R. 600/1973), ora la sussistenza dell'**abuso del diritto** (sulla base della giurisprudenza sviluppata dalla Corte di Cassazione, non essendovi una norma positiva che lo definisse in modo puntuale).

La fattispecie paradigmatica di questo (auspicabile) cambiamento di rotta è rappresentata dalla c.d. **cessione indiretta d'azienda**, ossia la "combinata" operazione di **conferimento dell'azienda** seguita dalla **cessione delle partecipazioni** nella conferitaria.

Come è noto, nel campo della **fiscalità diretta** il legislatore ha inteso incentivare un'operazione di questo tipo, introducendo nell'**articolo 176 del Tuir** una **disciplina di assoluto favore** per questa modalità "alternativa" di circolazione dei complessi aziendali: il conferimento d'azienda avviene in **neutralità di imposta** e la successiva cessione delle partecipazioni nella società conferitaria può beneficiare del **regime Pex**.

Il **comma 3** della disposizione stabilisce esplicitamente che le operazioni in questione **non rilevano ai fini dell'applicazione dell'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600/1973**: il **D.Lgs. 128/2015**, nel sopprimere la norma in questione, ha previsto che ogni riferimento alla stessa debba oggi essere letto **in relazione al nuovo articolo 10 bis della Legge 212/2000**. Quindi, possiamo affermare che **la cessione indiretta d'azienda non costituisce abuso del diritto** (o elusione fiscale, atteso che i due termini sono divenuti equipollenti).

Sin qui però cos'è avvenuto sul versante della **fiscalità indiretta**?

L'Agenzia delle Entrate, supportata anche da alcune pronunce dei giudici di legittimità, **ha spesso riqualificato le due operazioni, ai fini dell'imposta di registro, come cessione diretta dell'azienda**, pretendendo quindi l'applicazione dell'imposta in misura proporzionale (si veda al riguardo, fra le altre, l'ordinanza della **Cassazione n. 5877 del 13 marzo 2014**).

La posizione dell'Amministrazione finanziaria è stata giustificata sulla base di una **lettura in chiave antielusiva**, contestatissima dalla dottrina, dell'**articolo 20 del D.P.R. 131/1986**, rubricato **Interpretazione degli atti** (norma che dovrebbe avere una funzione decisamente diversa rispetto a quella prospettata).

Nel nuovo scenario, nel quale come si è detto, l'**articolo 10 bis dello Statuto** rappresenta una norma che dispiega la propria efficacia in relazione a **tutti i tributi**, imposta di registro compresa, **ritengo difficile che l'Agenzia possa perpetuare una lettura dell'operazione afflitta da un'incomprensibile forma di "strabismo"**: da premiare nel mondo delle dirette, da considerare abusiva in quello delle indirette.

Dovremmo avere quindi (il condizionale è d'obbligo, atteso che gli Uffici presumibilmente una qualche “resistenza” al cambiamento la potrebbero opporre) un **immediato tangibile risultato** derivante dalla novella legislativa: **quello di “sdoganare” nuovamente un’operazione estremamente interessante dal punto di vista operativo e professionale.**

Rimanendo sempre nel campo dei **trasferimenti “indiretti” dei complessi aziendali**, ragioniamo su un’**operazione simile**, ma **sin qui poco praticata**, attesa (anche) la mancanza di “copertura” a livello di fiscalità diretta (non essendovi una norma di portata analoga a quella del comma 3 dell’articolo 176 del Tuir): **la scissione e la successiva cessione delle partecipazioni** nella società nella quale, a seconda di come abbiamo configurato l’operazione, è rimasto o è confluito il compendio aziendale (rispettivamente scissa o beneficiaria).

Mentre il conferimento per essere neutrale deve riguardare necessariamente un’azienda o un ramo d’azienda - e sulla sussistenza di questa condizione vi potrebbe essere un’insidia e quindi un rischio accertativo -, così non è per la scissione: **posso quindi effettuare una scissione in regime di neutralità anche in relazione ad un singolo elemento patrimoniale** (ad esempio se devo “separare” un immobile o alcuni immobili che non configurino un ramo aziendale).

Fino ad oggi l’operazione di scissione e cessione delle partecipazioni della società “veicolo” è stata **generalmente considerata elusiva** dall’Amministrazione finanziaria.

Con l’articolo 10 bis, anche in questo caso, le **cose dovrebbero cambiare**.

Ricordiamoci infatti che il **comma 3** stabilisce che “*Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extra fiscali non marginali anche di ordine organizzativo e gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale e funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente*” e che il successivo comma 4 prevede che “*Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportante un diverso carico fiscale*”.

Quali possono essere le **valide ragioni extra fiscali** per giustificare una scelta di questo tipo?

Ad esempio, in presenza di un **complesso aziendale fortemente patrimonializzato**, magari con la presenza di immobili di valore significativo, il soggetto interessato ad acquisire l'azienda potrebbe non voler acquisire gli immobili, o semplicemente non avere risorse sufficienti per farlo.

O ancora, più semplicemente, potrebbe pretendere di “evitare” la cessione diretta dell'azienda, **non volendo assumersi il rischio fiscale** connesso ad un'operazione di questo tipo (*in primis* la rideterminazione dell'avviamento).

Considerato il fatto che la presenza di ragioni *extra fiscali* non marginali **“sterilizza” la norma anti-abusiva**, nei casi esemplificati l'operazione di scissione seguita dalla cessione delle partecipazioni **dovrebbe dunque superare il vaglio dell'articolo 10 bis**.