

**Edizione di martedì 18 Ottobre 2022**

## **CASI OPERATIVI**

**Compensi percepiti dal professionista trasferitosi all'estero**  
di **EVOLUTION**

## **IVA**

**Cessioni a catena B2B: il punto sull'attualità dell'articolo 58**  
di **Francesco Zuech**

## **AGEVOLAZIONI**

**Incentivi acquisto veicoli non inquinanti ed infrastrutture di ricarica**  
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

## **DIRITTO SOCIETARIO**

**L'uso di clausole di "tetto minimo" al possesso di partecipazioni**  
di **Fabio Landuzzi**

## **ACCERTAMENTO**

**Onere della prova, assenza di ragioni economiche e abuso del diritto**  
di **Marco Bargagli**

## CASI OPERATIVI

---

### ***Compensi percepiti dal professionista trasferitosi all'estero***

di **EVOLUTION**



***Un consulente aziendale, esercente attività di lavoro autonomo, nel periodo d'imposta 2021 ha fatturato dei compensi per le consulenze fornite senza aver incassato l'onorario.***

***Nel periodo d'imposta 2022 si è trasferito in Germania.***

***Ciò premesso, all'atto dell'incasso, che è avvenuto nel corso del 2022, doveva essere applicata la ritenuta a titolo di imposta del 30%?***

---

Il reddito di lavoro autonomo è improntato al principio di cassa e ciò implica che la tassazione dei relativi compensi deve essere effettuata nel periodo di imposta in cui gli stessi sono effettivamente percepiti (o incassati) e la deduzione delle spese in quello in cui le medesime sono state effettivamente sostenute (o pagate).

In riferimento al caso di specie, in cui la fatturazione delle prestazioni avviene in un periodo d'imposta antecedente a quello di incasso, la Corte di Cassazione (vedasi la sentenza n. 17306 del 30.07.2014) ha affermato che l'importo delle fatture emesse non concorre alla determinazione del reddito da lavoro autonomo nel periodo di imposta della fatturazione, bensì in quello dell'effettivo incasso.

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



## IVA

---

### **Cessioni a catena B2B: il punto sull'attualità dell'articolo 58**

di **Francesco Zuech**



Per il caso della **triangolare nazionale** (IT1, IT2, UEX) disciplinata dall'[articolo 58 D.L. 331/1993](#) non v'è dubbio ci si trovi in presenza di una **cessione a catena** peraltro diversa dalla triangolare comunitaria semplificata (X, Y, Z di tre diversi Stati membri) di cui all'[articolo 141 e 197 della Direttiva 2006/112/CE \(DI\)](#).

I dubbi, spesso oggetto di quesito, coinvolgono la conformità e/o convivenza dell'[articolo 58](#) nazionale (e in particolare la non imponibilità nel rapporto IT1-IT2) con il nuovo [articolo 36-bis DI](#) introdotto dal legislatore unionale, dal 2020, in materia di **cessioni a catena intracomunitarie**.

L'Agenzia delle entrate non si è ancora espressa in merito tuttavia, a giudizio di chi scrive, non vi dovrebbero essere dubbi sull'**attualità**, anche successivamente alla novella, del **beneficio de quo**.

Il tutto per una serie di considerazioni che andremo ad argomentare, ferma l'avvertenza che le parti coinvolte non devono dimenticare (nell'attesa di eventuali nuove posizioni ufficiali) di muoversi all'interno dei "confini" nel tempo delineati dalla **Cassazione** e dalla **prassi** nazionale. Procediamo con ordine.

#### **La giurisprudenza unionale e il nuovo articolo 36-bis DI**

La Corte di Giustizia, com'è noto, ha da tempo inequivocabilmente precisato che **in una cessione a catena** (diversa dalla citata triangolare comunitaria semplificata) con **unico trasporto fra due Stati membri diversi solo ad una delle varie cessioni può essere attribuito il trasporto** (e quindi il beneficio della non imponibilità previsto dall'[articolo 138 DI](#) – nostro articolo 41 – per le cessioni intracomunitarie B2B) **mentre tutte le altre** (precedenti o seguenti nella medesima catena) **rappresentano cessioni** "senza trasporto" ovvero "**interne**" con conseguente obbligo/necessità di identificazione locale (cfr. sentenza 6 aprile 2006, causa C-245/04 (EMAG); sentenza 16 dicembre 2010, causa C-430/09 (Euro Tyre); sentenza del 27

settembre 2012, C-587/2010 (VSTR); sentenza 26 luglio 2017, causa C-386/16 (Toridas); sentenza 21 febbraio 2018, causa C-628/16 (Kreuzmayr GmbH); sentenza 10 luglio 2019, causa C-273/18 (Kuršu zeme); sentenza 19 dicembre 2018, causa C-414/17 (Arex CZ); sentenza 23 aprile 2020, causa C-401/18 (Herst)).

Il legislatore unionale ha recepito i citati insegnamenti (con la Direttiva 2018/1910/UE, *quick fixes*) attraverso l'introduzione del citato [articolo 36-bis](#) nel contesto (notare) del titolo V (luogo delle operazioni imponibili), capo 1 (luogo delle cessioni di beni), sezione 2 (cessione di beni con trasporto) della **Direttiva 2006/112/CE**.

La norma – recepitata nell'ordinamento nazionale ad opera del D.Lgs. 192/2021 con l'introduzione del **nuovo** [articolo 41-ter D.L. 331/1993](#) – **stabilisce** puntualmente **a quale unica cessione va attribuito il trasporto intracomunitario** (aspetto che la giurisprudenza aveva invece, più genericamente, rinviato alla non semplice analisi di tutte le circostanze contrattuali sul diritto disporre del bene come proprietario) e quindi l'esenzione (*rectius*, non imponibilità) della cessione intracomunitaria.

In sintesi, la disposizione in analisi:

- prevede (come regola del § 1) che il trasporto intracomunitario (quindi l'esenzione) è imputabile **“unicamente alla cessione effettuata nei confronti (cioè verso) l'operatore intermedio”** (che quindi, tolto il caso della triangolare comunitaria semplificata, deve essere identificato nel paese di arrivo dei beni) con l'avvertenza (§ 3) che, ai fini in analisi, detta cessione è tale **se l'operatore intermedio cura il trasporto/spedizione** e non si avvale dell'eventuale sua identificazione nello Stato di partenza dei beni; nel caso in cui l'intermedio che cura il trasporto/spedizione è identificato nel paese e (doppia condizione) comunica detta identificazione al proprio cedente allora l'esenzione è invece imputabile **“unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio”** (deroga del § 2) verso il suo cessionario (che quindi deve essere identificato nel paese di arrivo);
- non si occupa, invece, del caso in cui il trasporto **“è stato il primo cedente ad organizzarlo”** (aspetto rilevante ai fini della nostra analisi sull'articolo 58) nel qual caso **“il trasporto sarà imputato alla cessione da lui effettuata”** (in tal senso relazione illustrativa – [atto del Governo n. 283](#) – allo schema del D.Lgs. 192/2021 nonché – anche se non necessariamente vincolanti per gli Stati – § 3.6.4 delle [Note esplicative della Commissione europea del dicembre 2019](#));
- non si occupa, nemmeno, del caso in cui **“è l'ultimo acquirente ad avere organizzato il trasporto”** nel qual caso **“il trasporto sarà imputato alla cessione effettuata nei suoi confronti”** (cfr. relazione e note cit., nonché Corte di Giustizia 21/2/2018, causa C-628/16 Kreuzmayr, per il caso della doppia cessione franco partenza con trasporto effettuato dall'ultimo cessionario).

**La triangolare nazionale con destinazione UE**

Per l'[articolo 58 D.L. 331/1993](#) sono **non imponibili** anche “*le cessioni ... effettuate (leggasi da IT1) nei confronti di cessionari (leggasi IT2) ... se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente (IT1), anche per incarico dei propri cessionari (IT2) ...*” con espresso beneficio anche ai fini dell’istituto del **plafond per gli esportatori abituali** (e anche quest’ultimo, come diremo, è un aspetto di interesse ai fini della nostra analisi). Va poi sinteticamente ricordato quanto segue.

1. Nelle **cessioni intracomunitarie articolo 41 comma 1/a** (o all’esportazione ex articolo 8/a) il beneficio della triangolazione esteso al rapporto interno (IT1-IT2) “*è accordato solo nel caso in cui si sia **interamente perfezionata la operazione di cessione**, implicando questa il necessario trasferimento materiale del bene ceduto nel territorio dello Stato membro di destinazione (o nel Paese extracomunitario), ma non potendo invece ritenersi esaurita con il mero compimento di tale attività materiale, occorrendo che **sia realizzato anche l’effetto traslativo del diritto** di disposizione sul bene a favore del cessionario comunitario (od extracomunitario), solo in tal caso potendo configurarsi una “cessione di bene” ...*” (principio di diritto in Cassazione n. 22172/2013) ovvero, per dirla in termini più semplici, pur in presenza di effettivo trasporto, non può esserci l’articolo 58 nel rapporto interno se l’operazione realizzata dal promotore (IT2) verso l’estero non è una cessione articolo 41 con effetto traslativo (aggiungiamo prudentemente) immediato (visto che nella Cassazione citata l’operazione era stata censurata poiché relativa ad un trasferimento con leasing finanziario e a censure simili depone anche [la risoluzione AdE 17/E/2009](#) per il contratto estimatorio).
2. È **esclusa** l’applicazione dell’[articolo 58](#) (ipotesi nella quale IT1 non ha beneficio) per il caso del **trasporto/ritiro** (ante confine) **curato dal cliente finale estero**, come precisa la circolare 13/E/1994 (§ 16.1) a cui possiamo aggiungere anche quanto indicato nelle già citate note esplicative della Commissione UE (§ 3.6.4).
3. L’espressione letterale “a cura” o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari va interpretata in relazione allo **scopo della norma**, che è quello di evitare operazioni fraudolente che potrebbero avere luogo se il cessionario (leggasi IT2) potesse autonomamente decidere di inviare i beni in altro Stato unionale (o terzo), “*al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente*” (leggasi IT1) ed è stato precisato che pertanto “*non è necessario che la spedizione o il trasporto avvengano in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest’ultimo, essendo essenziale solo che vi sia la **prova** (il cui onere grava sul contribuente) che l’operazione, **fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale**, sia stata **voluta**, secondo la comune volontà degli originali contraenti, **come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all’estero**”* (fra le altre Cass. n.14406/2014, n. 1826/2019, n.606/2018, e 4098/2010); a tal riguardo, aggiungiamo, a nulla rilevando secondo l’interpretazione autentica (articolo 13 L. 413/1991) dell’articolo 8, comma 1/a, D.P.R. 633/1972 che la fattura sia emessa dallo spedizioniere o trasportatore “*nei confronti dei cedenti o altri soggetti*” (nel nostro caso IT1 o IT2) ma con la consapevolezza che:

- da una parte l’AdE (risoluzione 35/E/2010; circolare 43/E/2010 § 5) è ferma ad una

posizione un po' più restrittiva (rispetto alla più ampia visuale della Cassazione di cui sopra) secondo cui il contratto di trasporto in altro Stato può essere stipulato dal cessionario italiano (IT2) purché *“su mandato ed in nome del cedente”* e senza acquisire la “materiale” disponibilità dei beni (quindi operando attraverso vettori terzi);

- dall'altra, se il trasporto in altro Stato è eseguito (impostazione classica) dal primo cedente IT1 che però applica (erroneamente) l'Iva (anziché la non imponibilità), il promotore IT2 (secondo la Cass. 34957/2021) potrebbe avere problemi di detrazione poiché (principio di diritto nella Cass. 34957, *cit.*) il regime di detraibilità previsto dal comma 3 dell'articolo 19 *“non è applicabile ove l'operazione a monte sia qualificata dal legislatore come non imponibile”* e fermo restando che – grazie alla recente sentenza 8/7/2022 in causa C-696/20 della Corte di Giustizia – la conclusione della Cassazione potrebbe essere censurabile in ossequio al rispetto del principio di proporzionalità e neutralità.

### Le argomentazioni a sostegno dell'attualità dell'articolo 58

Ciò premesso, a giudizio di chi scrive, **l'attualità dell'articolo 58 domestico non dovrebbe essere messa in discussione per una serie di motivi** fra i quali i seguenti:

- innanzitutto il D.Lgs. 192/2021 (arrivato peraltro con 23 mesi di ritardo) in recepimento della direttiva 2008/1910/UE (*quick fixes*) non ha abrogato né modificato detto articolo 58 mentre – si osservi – il nuovo articolo 36-bis DI ha trovato pedissequa collocazione nel nuovo articolo 41-ter D.L. 331/1993; possiamo quindi osservare (aspetto tutt'altro che insignificante potremmo aggiungere) che nella normativa domestica abbiamo due distinte disposizioni che **il legislatore ha evidentemente voluto**: l'articolo 58 e l'articolo 41-ter;
- la relazione al D.Lgs. 192/2021 conferma che la disciplina del nuovo articolo 36-bis DI non si applica a tutti i casi di cessione a catena e fra le quali (come abbiamo già evidenziato) sono escluse le cessioni il cui trasporto è effettuato dal primo cedente e fra queste, a stretto rigore letterale, vi rientrano anche quelle del nostro articolo 58; in tal senso si è recentemente espressa anche Assonime (circolare 24 del 26.07.2022) secondo cui le operazioni dell'articolo 58 *“si caratterizzano per la circostanza che **il trasporto o spedizione sono effettuati dal primo cedente** e non – come nelle cessioni a catena – **dal soggetto intermedio**, detto anche, promotore della triangolazione”*;
- l'articolo 58 è norma di esenzione (“non imponibilità”) che, pur trovando alloggio nel D.L. 331/1993, è collocata nel Capo III delle disposizioni **“connesse”** con il regime degli scambi intracomunitari del Titolo II e non, invece, del Capo II della “disciplina transitoria” delle cessioni intracomunitarie;
- l'articolo 36-bis DI è collocato nel titolo V “Luogo delle operazioni imponibili” (quindi dedicato alla territorialità) e, come precisano le note della Commissione (§ 3.6.17) *“l'ambito di applicazioni dell'articolo 36 bis della DI si limita a chiarire a quale operazione della catena è imputato il trasporto”* e *“queste disposizioni non hanno alcun impatto sulla responsabilità per il pagamento dell'imposta, che è determinata secondo le disposizioni generali”*; utile anche osservare – per inciso – che in tal senso viene espressamente



precisato che il 36-bis non ha l'effetto di compromettere la possibilità di applicare la semplificazione prevista dalla disciplina della triangolare comunitaria (articolo 141 DI) se sono soddisfatte le condizioni di detta disciplina;

- l'articolo 58 è stato introdotto in Italia fin dal 1993 (contestualmente alla triangolare comunitaria di cui sopra) in analogia all'altra **triangolare nazionale** (quella verso extra UE di cui all'[articolo 8 D.P.R. 633/1972](#)) e detta estensione parrebbe trovare qualche fondamento anche nell'articolo 164 § 2 della direttiva (già [articolo 16](#), par. 2, comma 2, Direttiva 77/388/CEE) secondo cui quando gli Stati introducono (con riserva di consultazione del Comitato Iva) l'istituto del *plafond*, i medesimi *“esentano allo stesso modo le operazioni inerenti alle cessioni effettuate dal soggetto passivo alle condizioni di cui all'articolo 138, entro il limite dell'importo di quelle che ha effettuato alle stesse condizioni nel corso dei dodici mesi precedenti”*;
- oltre alla già citata Cassazione, sulla natura nazionale (interna) e “agevolata” (ma non intracomunitaria) del rapporto IT1-IT2 giova evidenziare come deponga anche la circolare 13/E/1994 (§ 16) laddove afferma che quella disciplinata dall'articolo 58 rappresenta (nei termini equiparativi all'articolo 8 di cui sopra) *“una particolare operazione triangolare in cui il primo fornitore e il cedente-cessionario sono entrambi nazionali”* per la cui cessione interna (§ 16.1) la fattura è non imponibile ex articolo 58 comma 1 mentre la successiva intracomunitaria (IT2-UEx) è non imponibile ex articolo 41 comma 1 e va inserita negli elenchi Intrastat;
- infine, se il cessionario promotore (IT2) non fornisce al fornitore (IT1) una propria posizione Iva VIES in altro Stato membro ma chiede fattura su quella nazionale, è fuori dubbio che quella fra IT1 verso IT2 (residente o non residente identificato non cambia) non potrà mai più, dal 01.12.2021, essere qualificata come una cessione intracomunitaria ex articolo 41 comma 1, considerato il nuovo comma 2-ter introdotto dal D.Lgs. 192/2021 in aderenza all'articolo 138 della Direttiva riformulato dalle *“quick fixes”*.

## AGEVOLAZIONI

### ***Incentivi acquisto veicoli non inquinanti ed infrastrutture di ricarica***

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**



Il [D.P.C.M. 04.08.2022](#), pubblicato nella **GU n. 232 del 04.10.2022**, ha **ampliato per l'anno 2022** gli **incentivi destinati all'acquisto di veicoli ecologici**, apportando **modifiche al [D.P.C.M. 06.04.2022](#)**.

Quest'ultimo detta la disciplina degli **incentivi destinati a chi acquista**, anche in **locazione finanziaria**, nelle **annualità 2022, 2023 e 2024**, i **veicoli non inquinanti**, di seguito riepilogati:

**a) veicoli di categoria M1** nuovi di fabbrica omologati in una **classe non inferiore ad Euro 6**, con **emissioni comprese nella fascia 0-20 grammi (g)** di anidride carbonica (CO<sub>2</sub>) per chilometro (Km), con prezzo risultante dal listino prezzi ufficiale della casa automobilistica produttrice **pari o inferiore a 35.000 euro Iva esclusa**, per cui spetta un **contributo di 3.000 euro** e di **ulteriori 2.000 euro se è contestualmente viene rottamato un veicolo omologato in una classe inferiore ad Euro 5** ([articolo 2, comma 1, lettera a\), D.P.C.M. 06.04.2022](#));

**b) veicoli di categoria M1** nuovi di fabbrica omologati in una **classe non inferiore ad Euro 6**, con **emissioni comprese nella fascia 21-60 grammi (g)** di anidride carbonica (CO<sub>2</sub>) per chilometro (Km), con prezzo risultante dal listino prezzi ufficiale della casa automobilistica produttrice **pari o inferiore a 45.000 euro Iva esclusa**, per cui spetta un **contributo di 2.000 euro** e di **ulteriori euro 2.000 euro se è contestualmente rottamato un veicolo omologato in una classe inferiore ad Euro 5** ([articolo 2, comma 1, lettera b\), D.P.C.M. 06.04.2022](#));

**c) veicoli di categoria M1** nuovi di fabbrica omologati in una **classe non inferiore ad Euro 6**, con **emissioni comprese nella fascia 61-135 grammi (g)** di anidride carbonica (CO<sub>2</sub>) per chilometro (Km), con prezzo risultante dal listino prezzi ufficiale della casa automobilistica produttrice **pari o inferiore a 35.000 euro Iva esclusa**, per cui spetta un **contributo di 2.000 euro** se è **contestualmente rottamato un veicolo omologato in una classe inferiore ad Euro 5** ([articolo 2, comma 1, lettera c\), D.P.C.M. 06.04.2022](#));



**d) veicoli di categoria L1e, L2e, L3e, L4e, L5e, L6e, L7e, nuovi di fabbrica, non oggetto di incentivazione ai sensi della successiva lettera e), omologati in una classe non inferiore ad Euro 5, a condizione che sia praticato dal venditore uno sconto pari ad almeno il 5 per cento del prezzo di acquisto, per cui spetta un contributo del 40 per cento del medesimo prezzo d'acquisto, fino ad un massimo di 2.500 euro, se è contestualmente rottamato un veicolo di categoria euro 0, 1, 2, o 3 ovvero un veicolo che sia stato oggetto di ritargatura obbligatoria ai sensi del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 02.02.2011;**

**e) veicoli elettrici nuovi di fabbrica delle categorie L1e, L2e, L3e, L4e, L5e, L6e e L7e per cui è riconosciuto un contributo pari al 30 per cento del prezzo di acquisto, fino a un massimo di 3.000 euro. Il contributo di cui al primo periodo è pari al 40 per cento del prezzo di acquisto, fino a un massimo di 4.000 euro, nel caso sia consegnato per la rottamazione un veicolo di categoria euro 0, 1, 2 o 3 di cui si è proprietari o intestatari da almeno dodici mesi ovvero di cui sia intestatario o proprietario, da almeno dodici mesi, un familiare convivente;**

**f) veicoli commerciali di categoria N1 e N2, nuovi di fabbrica, ad alimentazione esclusivamente elettrica, con contestuale rottamazione di un veicolo omologato in una classe inferiore ad Euro 4, per cui è riconosciuto un contributo di:**

- 1. 4.000 euro per i veicoli N1 fino a 1,5 tonnellate;**
- 2. 6.000 euro per i veicoli N1 superiori a 1,5 tonnellate e fino a 3,5 tonnellate;**
- 3. 12.000 euro per i veicoli N2 superiori a 3,5 tonnellate fino a 7 tonnellate;**
- 4. 14.000 euro per i veicoli N2 superiori a 7 tonnellate e fino a 12 tonnellate.**

I contributi di cui alla lettera f) sono concessi **in favore di piccole e medie imprese, ivi comprese le persone giuridiche, esercenti attività di trasporto di cose in conto proprio o in conto terzi.**

A tal fine, sarà necessaria un'**apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio** relativa al possesso dei **requisiti di PMI**, nonché una dichiarazione sostitutiva di certificazione relativa all'esercizio di attività di trasporto di cose in conto proprio o in conto terzi ([circolare Mise 16.05.2022](#)).

Il citato [D.P.C.M. 04.08.2022](#) ha **previsto l'innalzamento, per l'anno 2022, del contributo per l'acquisto dei veicoli non inquinanti previsti dalle lettere a) e b): tali incentivi sono innalzati del 50 per cento nel caso in cui l'acquirente abbia un indicatore della situazione economica equivalente (Isee) inferiore a 30.000 euro. Il contributo aggiuntivo è concesso ad un solo soggetto per nucleo familiare.**

**Esclusivamente per l'anno 2022, per l'acquisto di infrastrutture di potenza standard per la ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica da parte di utenti domestici, viene inoltre introdotto un contributo pari all'80 per cento del prezzo di acquisto e posa in opera, nel limite massimo di 1.500 euro per persona fisica richiedente. Il limite di spesa è innalzato ad 8.000 euro in caso di posa in opera sulle parti comuni degli edifici condominiali di cui agli [articoli](#)**

[1117 e 1117-bis cod. civ.](#)

I contributi di cui lettere a) e b), sono concessi **anche alle persone giuridiche se i veicoli acquistati sono impiegati in *car sharing* con finalità commerciali** e se tale impiego, nonché la proprietà in capo al soggetto beneficiario del contributo, siano **mantenute per almeno ventiquattro mesi**.

Tali incentivi sono concessi, altresì, **nel limite del 50 per cento**, alle persone giuridiche che impiegano i veicoli acquistati in **attività di autonoleggio con finalità commerciali**, diverse dalle precedenti, purché tale impiego, nonché la proprietà in capo al soggetto beneficiario del contributo, siano **mantenuti per almeno dodici mesi**.

Si ricorda infine che per il riconoscimento dei contributi in argomento, sia in favore delle persone fisiche sia in favore delle persone giuridiche, il **veicolo consegnato per la rottamazione deve essere intestato da almeno dodici mesi al soggetto intestatario del nuovo veicolo** o ad uno dei **familiari conviventi** alla data di acquisto del medesimo veicolo, ovvero, in caso di locazione finanziaria del veicolo nuovo, deve essere intestato, da almeno dodici mesi, al soggetto utilizzatore del suddetto veicolo o a uno dei predetti familiari.

## DIRITTO SOCIETARIO

---

### ***L'uso di clausole di “tetto minimo” al possesso di partecipazioni***

di Fabio Landuzzi



In alcune particolari situazioni potrebbe essere di interesse per le società porre **un limite al rischio di eccessivo frazionamento delle partecipazioni** al loro capitale, e quindi al rischio di una possibile **frammentazione** delle stesse fra una pluralità di soci.

Tale obiettivo potrebbe essere perseguito inserendo nello statuto societario una **clausola di tetto minimo** al possesso delle azioni o delle quote di partecipazione.

La questione relativa alla **legittimità di una simile clausola** è stata affrontata di recente dal **Consiglio Notarile di Milano** che si è espresso nella **Massima n. 202** in senso **favorevole alla liceità** delle clausole statutarie, sia in società per azioni che in società a responsabilità limitata, tali da prevedere appunto **un tetto minimo di possesso** delle azioni o delle partecipazioni sociali.

Diversamente, si è invece ritenuta **incompatibile** con la disciplina societaria una **clausola di tetto minimo** al possesso di azioni o quote sociali **che subordini il riconoscimento dello status socii** al rispetto del limite minimo di possesso delle partecipazioni; allo stesso modo, **non si ritiene ammissibile** la previsione di **un tetto minimo** di possesso di partecipazioni la cui inosservanza sia tale da **far venir meno gli essenziali diritti patrimoniali** derivanti dalla partecipazione sociale, ed a maggior ragione se dovesse addirittura **far venire meno la totalità** degli stessi.

L'orientamento fatto proprio dal Notariato milanese vede infatti nella **clausola statutaria del tetto minimo** al possesso di azioni o quote di partecipazioni una sorta di **“requisito per la legittimazione dei diritti sociali”**, il quale può però riguardare **solo una parte dei diritti sociali**, e nei limiti di quei **diritti sociali che sono disponibili** nell'ambito dell'autonomia statutaria; si tratta, ad esempio, del **diritto di voto**, del diritto di **intervento in assemblea**, del diritto di domandare la convocazione dell'assemblea, ecc..

Le clausole di tetto minimo riferite al possesso di azioni o quote sociali, come evidenzia la

Massima in commento, possono essere configurate alternativamente:

- a) come **regole riferite alla circolazione delle partecipazioni**, tali da rendere il trasferimento delle azioni / quote **inefficace nei confronti della società** in tutti i casi in cui, per effetto del trasferimento, l'acquirente non consegua il possesso minimo, ovvero il venditore lo perda; oppure,
- b) come **regole che subordinano la legittimazione** all'esercizio di una **parte dei diritti sociali** alla titolarità di un numero di azioni / quote almeno pari al precisato tetto minimo.

In questo secondo caso, si pongono le criticità a cui si è poc'anzi fatto cenno dovendo quindi una siffatta clausola incontrare **un limite invalicabile**: quello di **non subordinare** al conseguimento e mantenimento del tetto minimo **l'assunzione del vero e proprio status socii** perché altrimenti si darebbe licenza di esistere a partecipazioni sociali che non consentono l'esercizio di alcun diritto, perciò non compatibili con la disciplina societaria.

La Massima affronta poi anche il **tema dell'inserimento nello statuto sociale** della clausola di tetto minimo; viene affermato che la **delibera di modifica dello statuto** che introducesse la clausola deve essere adottata, oltre che con le maggioranze richieste dalla legge e dallo statuto, anche con il **consenso dei soci** che siano titolari di un numero di azioni o di quote sociali inferiori al tetto minimo previsto dalla nuova clausola statutaria.

Nella "motivazione" della Massima si osserva che quando il tetto minimo viene inserito nello statuto della società, è opportuno effettuare un **coordinamento con il sistema di regole** previste per il **trasferimento mortis causa**, e prevedere **meccanismi di riscatto o di esclusione**, laddove possibile.

**L'introduzione, la modifica o l'eliminazione** a maggioranza delle clausole del tetto minimo non dovrebbero innescare una **causa legale di recesso del socio nelle Srl**, a meno che lo statuto disponga diversamente.

**Nelle SpA**, invece, osserva il Notariato, il **diritto di recesso** sarà tuttavia **configurabile** nel caso in cui la clausola di tetto minimo sia qualificata come una condizione per la legittimazione del socio all'esercizio di parte dei diritti sociali, in quanto si tratterebbe di una "**modifica dei diritti di voto o di partecipazione**" ai sensi dell'[articolo 2437, comma 1, lettera g\), cod. civ.](#)

Diversamente, qualora la clausola assuma la natura di **regola di circolazione delle azioni**, darebbe sempre luogo a una **causa di recesso legale**, ma sarebbe **derogabile**, ai sensi dell'[articolo 2437, comma 2, lett. b\), cod. civ.](#)

## ACCERTAMENTO

---

### ***Onere della prova, assenza di ragioni economiche e abuso del diritto***

di **Marco Bargagli**



Come noto, l'[articolo 10-bis L. 212/2000](#), ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico la nuova ***“disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”***, la quale prevede che configurano abuso del diritto **una o più operazioni prive di sostanza economica** che, pur nel **rispetto delle norme fiscali**, realizzano essenzialmente **vantaggi fiscali indebiti**.

Tali operazioni **non sono opponibili all’Amministrazione finanziaria**, che **ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base di quanto versato dal contribuente per dette operazioni**.

La normativa sostanziale di riferimento identifica, nel **difetto di sostanza economica e nel carattere indebito dei risparmi fiscali**, gli **elementi sintomatici dell’abuso**, introducendo le nozioni di **“operazioni prive di sostanza economica”**, individuandole nei fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, che siano **inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali**, laddove si considerano **indici di mancanza di sostanza economica** la **non coerenza della qualificazione delle singole operazioni** con il fondamento giuridico del loro insieme e la **non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato**, nonché di **“vantaggi fiscali indebiti”**, quali benefici, anche non immediati, **realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario** (cfr. **Manuale in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali**, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume I – parte I – capitolo 1 *“evasione e frode fiscale”*, pag. 9).

In buona sostanza, i **presupposti per realizzare abuso del diritto** sono i seguenti:

- **mancanza di sostanza economica dell’operazione effettuata** (*rectius* **assenza di valide ragioni economiche** dell’operazione economica posta in essere);
- ottenimento di un **vantaggio fiscale indebito**, disapprovato dall’ordinamento giuridico;
- tale vantaggio fiscale, costituisce **l’essenza dell’operazione** posta in essere.

Ad ogni modo, il contribuente può perseguire un **lecito risparmio di imposta** esercitando la propria libertà di iniziativa economica **scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi**.

Infatti, per espressa disposizione normativa, resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra **regimi opzionali diversi offerti dalla Legge** e tra operazioni comportanti un **differentе carico fiscale**.

Sulla base **dell'elaborazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia UE** (cfr. sentenze C-255/02 del 21.02.2006 c.d. "Halifax" e C-425/06 del 21.02.2008), si realizza una **pratica abusiva delle direttive comunitarie ai fini Iva** quando:

- sono realizzate operazioni che, nel loro insieme, **procurano un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo delle disposizioni comunitarie invocate;**
- **il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale, benché non esclusivo dell'operazione.**

Di conseguenza, **si considerano "abusive" le "operazioni prive di sostanza economica",** ossia **i fatti, gli atti e i contratti,** anche collegati fra di loro, **inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.**

Per non rientrare nell'abuso del diritto **il comportamento posto in essere dal contribuente deve essere giustificato da valide ragioni extrafiscali, non marginali,** anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a **finalità di miglioramento strutturale o funzionale** dell'impresa ovvero **dell'attività professionale del contribuente.**

Quindi, **rientrano nel perimetro applicativo della disposizione antiabuso le costruzioni ingiustificabili in una logica di normalità imprenditoriale,** in quanto non apportano null'altro, **se non il risparmio fiscale** (cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume III – parte V – capitolo 9 "*abuso del diritto e interposizione*", pag. 285 e ss.).

Si ricorda infine che, per espressa disposizione normativa, le **operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie,** ferma restando **l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie** (ex [articolo 10-bis, comma 13, L. 212/2000](#)).

Interessanti **profili ermeneutici** in tema di **abuso del diritto,** sono stati recentemente illustrati dalla **suprema Corte di cassazione,** nella **sentenza n. 27709/2019 del 22.09.2022.**

Il giudice di merito ha ritenuto **integrata la fattispecie della condotta abusiva,** sulla base dell'accertamento esperito sulla base del quale, **doverosamente, le operazioni sono state riconosciute non opponibili all'Amministrazione finanziaria, con conseguente disconoscimento dei vantaggi fiscali ritenuti indebiti e, simmetricamente, con il recupero delle imposte.**



Gli Ermellini hanno aggiunto ulteriori dettagli sotto il **profilo dell'onere della prova** osservando che, in materia tributaria, l'operazione economica che **non trova giustificazione extrafiscale** ed è diretta essenzialmente a **conseguire un risparmio d'imposta** costituisce **"condotta abusiva"**.

La **prova del disegno elusivo** incombe sull'Agenzia delle Entrate, ma questa *non si estende alla dimostrazione della necessaria preordinazione ex ante del compimento di tutti i negozi e i fatti giuridici che realizzano la fattispecie, ben potendo essere dirimente un accordo stipulato tra le parti che ricostruisce il collegamento teleologico tra tutte le singole operazioni, sia anteriori alla sua stipula e sia poste in essere successivamente.*

In conclusione, viene confermata l'**applicazione della normativa in rassegna** ogniqualvolta il contribuente pone in essere **operazioni prive di valide ragioni economiche**, finalizzate unicamente **all'ottenimento di un indebito vantaggio fiscale** che, come tale, è **disapprovato dall'ordinamento tributario**.