

ACCERTAMENTO

Profili abusivi dell'eliminazione di riserve in sospensione a seguito di operazioni straordinarie

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

REATI PENALI TRIBUTARI DERIVANTI DA UNA VERIFICA FISCALE

[Scopri di più >](#)

Le **operazioni straordinarie** possono, talvolta, avere l'effetto di eliminare (o ridurre) le **riserve in sospensione di imposta** contabilizzate nel patrimonio netto delle società partecipanti all'operazione.

Si pensi, ad esempio, all'operazione di **fusione per incorporazione** di una società avente nel proprio patrimonio netto **riserve da rivalutazione non affrancate**, da cui emerge un avanzo di fusione non sufficiente per ricostituire le predette riserve.

L'[articolo 172, comma 5, Tuir](#), nel disciplinare la sorte delle riserve in sospensione in caso di operazione di fusione prevede che:

- le **riserve in sospensione radicale** debbano essere tassate in ogni caso se non ricostituite nel bilancio successivo alla fusione (bilancio di apertura) della società risultante dalla fusione o incorporante o risultante dalla fusione. La ricostituzione di tali riserve dovrà avvenire utilizzando, prioritariamente, l'eventuale avanzo di fusione;
- le **riserve in sospensione di imposta moderata** sono tassabili solo in caso di distribuzione. La ricostituzione di tali riserve dovrà avvenire se emerge un avanzo di fusione, oppure in presenza di aumento di capitale dell'incorporante di ammontare superiore al capitale complessivo delle società che partecipano alla fusione. **In assenza di queste due situazioni, non vi è alcun obbligo di ricostituzione delle riserve in oggetto.**

A questo proposito ricordiamo che:

- le **riserve in sospensione radicale** sono tassabili in occasione di qualsiasi utilizzo;
- le **riserve in sospensione moderata** sono **tassabili solo all'atto della loro distribuzione**.

Come recentemente chiarito dall'Amministrazione finanziaria ([circolare 6/E/2022](#)), appartengono a questa tipologia le **riserve da rivalutazione monetaria**, tra cui anche quella ex [articolo 110 D.L. 104/2020](#).

In situazioni simili a quelle sopra descritte, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate ([circolare 6/E/2022](#)):

- “non viene meno, al ricorrere dei relativi presupposti, la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di **contestare la natura abusiva**, ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (recante lo Statuto dei diritti del contribuente), **di operazioni straordinarie che determinano il venir meno di riserve in sospensione d'imposta** a fronte di fenomeni che comportino la loro sostanziale attribuzione ai soci o ai partecipanti in contrasto con la già richiamata ratio di presidio del vincolo di sospensione d'imposta;
- pertanto, **in seno al sindacato antiabuso**, ferme restando le valutazioni da compiere, caso per caso, sui diversi presupposti previsti dal citato articolo 10-bis, potrà essere considerata **espressione di un vantaggio fiscale indebito ogni forma di utilizzo delle suddette riserve** (ivi inclusa la loro evaporazione per effetto di operazioni straordinarie, pure tra parti correlate) che sia espressiva, in generale, di **fenomeni di attribuzione ai soci o ai partecipanti dei maggiori valori per i quali le menzionate riserve sono state sottoposte al vincolo fiscale**”.

Quindi **tutte le operazioni straordinarie in cui vengono ridotte o eliminate riserve in sospensione d'imposta possono essere oggetto di valutazione in ottica antiabuso** da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In sostanza, ai sensi dell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#), l'Agenzia delle Entrate potrà **assoggettare a tassazione l'importo della riserva non ricostituita** qualora sia in grado di dimostrare che l'operazione straordinaria:

- **sia priva di sostanza economica**, ovvero che l'operazione straordinaria non sia sorretta da motivazioni di carattere economico, nel senso che i vantaggi che l'operazione ha prodotto non sono preminenti rispetto al conseguente vantaggio fiscale;
- ha permesso di conseguire **un vantaggio fiscale indebito** derivante dal beneficio della cancellazione/riduzione delle riserve in sospensione in sospensione in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario;
- sia priva di **valide ragioni extra fiscali**. Sotto questo profilo, l'operazione straordinaria, pur comportando un evidente vantaggio fiscale, non può essere contestata qualora venga posta in essere per ragioni extra fiscali:
- “oggettive” e se di carattere personale supportate da documenti e/o dichiarazioni di terzi;
- “effettive”, nel senso di vere ragioni e non simulate;
- “non marginali” senza il raggiungimento delle quali l'operazione non sarebbe stata eseguita.

Per completezza si ricorda che in caso di accertamenti basati sull'abuso del diritto, ai sensi

dell'[articolo 10-bis, comma 6, L. 212/2000](#), l'**avviso di accertamento** deve recare una **motivazione “rafforzata”**, in quanto basata su sui chiarimenti forniti dal contribuente in sede di contradditorio.

L'avviso di accertamento non preceduto dalla richiesta di chiarimento è da considerarsi **nullo**.