

L'abuso del diritto nei passaggi generazionali dell'azienda

Sul dibattuto tema dell'abuso di diritto¹, sulla sua evoluzione, e sulle incertezze giurisprudenziali che interessano i vari ambiti del diritto tributario, pare confermarsi nuovamente l'orientamento a favore del contribuente dell'ultima giurisprudenza, che si è espressa in merito alle complesse operazioni attuate nei passaggi generazionali aziendali.

Come è noto il passaggio generazionale è un processo pluriennale in cui entrano in gioco numerosi fattori: fiscali, amministrativi, giuridici, e non sempre le scelte dell'imprenditore vengono "promosse" dall'Amministrazione Finanziaria.

Con la sentenza n. 2236/23/18 del 09/04/2018, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sez. staccata di Brescia, ha ribaltato la decisione pronunciata dai Giudici di primo grado in cui una serie di operazioni atte a riorganizzare l'assetto societario familiare, erano state definite elusive in quanto preordinate a far conseguire ai soci un indebito vantaggio fiscale.

Nello specifico la CTR della Lombardia ha annullato l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio aveva riqualificato l'operazione societaria posta in essere da due fratelli, entrambi soci di una srl e di una snc, che avevano eseguito le seguenti operazioni:

- rivalutazione delle quote di entrambe le società;
- cessione da parte di un fratello della quota della srl all'altro fratello e ai nipoti;
- cessione da parte dei due fratelli delle loro quote nella snc alla srl, che provvedeva al pagamento del corrispettivo mediante un mutuo acceso circa un anno dopo l'acquisto (di cui erano stati dedotti gli interessi passivi);
- fusione per incorporazione della snc nella srl da cui scaturiva un disavanzo imputabile al valore degli immobili.

L'Agenzia riteneva che il corrispettivo della cessione dovesse considerarsi reddito di capitale ex art. 47, comma 7 DPR 917/1986 e non reddito diverso ex art. 67 DPR 917/1986, prospettando due soluzioni alternative che avrebbero potuto seguire i soci, ovvero una fusione senza concambio con cessione delle quote o una liquidazione della snc con cessione dell'immobile e cessione finale delle quote.

¹ Come noto, sulla base della Raccomandazione della Commissione Europea del 6 dicembre 2012, in cui gli Stati Membri venivano invitati ad inserire nel proprio ordinamento giuridico una norma in grado di contrastare le operazioni di pianificazione fiscale che non hanno adeguate finalità economiche, il D.LGS n. 128 del 5 agosto 2015, al fine di dare maggiore certezza al sistema tributario, ha introdotto l'art. 10 bis – Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale – nella Legge n. 212/2000 (Statuto del Contribuente), fornendo una definizione dell'abuso del diritto unificandola con l'elusione fiscale.

Il Comma 1 del succitato articolo cita che *"Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale 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 delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni"*.

I Giudici di secondo grado hanno però escluso l'elusività dell'operazione poiché giustificata dall'esigenza di consentire la fuoriuscita dalla compagine societaria di un fratello e l'inserimento dei nipoti nell'impresa, riconoscendo alla base dell'operazione valide ragioni extra fiscali.

A nulla, pertanto, conclude la sentenza, rilevano le alternative proposte dall'Agenzia in quanto prive di alcun fondamento in diritto e nel merito.

Ancor più duramente, il Collegio, sottolinea che *“le scelte imprenditoriali e, per l'effetto, i relativi rischi sono unicamente posti in capo all'imprenditore, che non può essere sostituito da altri soggetti, i quali esprimendo soltanto opinioni più o meno fondate, non rispondono personalmente, soprattutto finanziariamente delle scelte tipicamente imprenditoriali”*.

In definitiva emerge che l'Amministrazione finanziaria non può contestare al contribuente l'abusività di un complesso di operazioni poste in essere in funzione delle proprie scelte imprenditoriali prese avvalendosi di disposizioni di legge, comprese quelle agevolative e di opportunità previste dall'ordinamento vigente, e ciò al fine di effettuare il passaggio generazionale dell'azienda secondo uno schema giuridico piuttosto che un altro.

Va ricordato che proprio l'art. 10 bis della Legge 212/2000, ai commi 3 e 4 esclude l'abusività laddove le operazioni poste in essere dal contribuente siano giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, e di ordine organizzativo e gestionale che rispondano alle finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente, restando, peraltro ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

La stessa Cassazione² ha più volte ribadito che un'operazione che comporta un regime fiscale più favorevole non è sufficiente a configurare la fattispecie dell'abuso di diritto, proprio perché ciò è

² Cass n. 17175/2015 “..l'elemento integrante "l'indebito" vantaggio fiscale per "contrarietà" allo scopo perseguito dalle norme tributarie eluse, va ricercato nella causa concreta della operazione negoziale sottesa al "meccanismo giuridico contorto" (cfr. Corte cass. 5 sez. 8.4.2009 n. 8487, id. 5 sez. 10.6.2011 n. 12788 che fanno riferimento ad un "uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico" id. 5 sez. 21.1.2011 n. 1372, id. 5 sez. 20.5.2011 n. 11236, id. 5 sez. 20.10.2011 n. 21782, id. 5 sez. 15.1.2014 n. 653 che fanno riferimento a "vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione od un risparmio d'imposta"; id. 5 sez. 30.11.2012 n. 21390 che si riferisce a "modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato"), volto ad aggirare la normativa tributaria, e posto in atto per raggiungere lo scopo essenziale del risparmio d'imposta che in altro modo non sarebbe possibile conseguire (cfr. Corte giustizia, Newey, cit. "il principio del divieto dell'abuso del diritto comporta il divieto delle costruzioni meramente artificiali"), rimanendo precluso l'utilizzo di strumenti o combinazioni negoziali, pur se esenti da vizi di nullità ex art. 1418 c.c., volti a realizzare un risultato fiscale non conforme a quello "normale" e cioè non conforme allo scopo voluto dalla norma tributaria elusa, avuto riguardo alla realtà effettuale della operazione economica e non al suo mero rivestimento giuridico (cfr. Corte cass. 5 sez. 29.9.2006 n. 21221, che richiede di valutare l'operazione "nella sua essenza"; id. 5 sez. 21.11.2008 n. 27646 secondo cui occorre "cogliere la vera natura della prestazione ed assoggettarla ad imposizione per il suo effettivo contenuto"; id. 5 sez. 21.1.2009 n. 1465 ed id. 5 sez. 22.9.2010 n. 20029, per cui l'operazione economica deve essere valutata "tenuto conto sia della volontà delle parti implicate, che del contenuto fattuale e giuridico"; id. Sez. 6-5, Ordinanza n. 6835 del 19/03/2013 secondo cui la verifica della condotta abusiva "impone di privilegiare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici, rispetto al titolo e alla forma apparente degli stessi, con la conseguenza che i concetti privatistici relativi all'autonomia negoziale regrediscono, di fronte alle esigenze antielusive poste dalla norma, a semplici elementi della fattispecie tributaria, per ricostruire la quale dovrà, dunque, darsi preminenza alla causa reale e complessiva dell'operazione economica, rispetto alle forme dei singoli negozi giuridici"; id. Sez. 5, Sentenza n. 17965 del 24/07/2013).”

palesemente in contrasto con il diritto dell'impresa, costituzionalmente tutelato, implicando un'ingiustificata invasione nella sfera delle scelte imprenditoriali, che non possono essere messe in discussione dall'Amministrazione Finanziaria alla stregua dei criteri di opportunità e convenienza.

Solo nel caso in cui le operazioni evidenzino palesemente caratteri di antieconomicità ed irrazionalità può essere richiesta una specifica giustificazione della condotta tenuta dall'impresa, anche in considerazione del fatto che non esistono nell'ordinamento tributario norme che vincolino l'imprenditore nelle proprie scelte, purchè rispettose delle normative vigenti.

Nel caso in esame, peraltro, il contestato vantaggio fiscale si concretizzava veramente in un importo irrisorio rispetto al valore complessivo delle operazioni, e forse sarebbe bastato considerare tale dato ai Giudici di prime cure per rendersi conto che non poteva esserci uno scopo elusivo del contribuente. I principi generali sottolineati nella sopraccitata sentenza sono stati ribaditi più volte anche dalla stessa Amministrazione Finanziaria.

Nella risoluzione 40/E del 17/05/2018, per esempio, l'Ufficio nello stabilire la non abusività nell'ambito di una complessa ristrutturazione aziendale, che consentiva mediante conferimenti e cessioni di quote, di omogenizzare gli esercizi sociali e accedere al consolidato fiscale, ha confermato l'impostazione secondo la quale il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica, scegliendo tra gli atti, fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo.

Nell'ambito del consolidato fiscale, visto anch'esso come uno strumento atto a favorire un efficientamento della struttura organizzativa aziendale³, l'Agenzia delle Entrate già da tempo ha affermato⁴ che *"ferma restando la possibilità di sindacare la elusività delle operazioni di riorganizzazione societaria sulla base di giudizi formulati in relazione all'esame specifico del singolo caso concreto e basati sulla valutazione dell'operazione posta in essere nel suo complesso, in linea di massima operazioni che comportino una modifica dei requisiti previsti per l'accesso al regime del consolidato fiscale, ivi incluse quelle relative alla modifica della struttura della catena societaria al fine di realizzare situazioni di controllo rilevante ai fini del consolidamento, non possono qualificarsi automaticamente come elusive"*.

Cominciano quindi ad essere sempre più frequenti le risposte dell'Amministrazione Finanziaria sull'abuso del diritto in ambito di passaggio generazionale, forse proprio perché nel tessuto imprenditoriale italiano, costituito da piccole medie imprese con compagini societarie perlopiù a carattere

³ Il Consolidato fiscale, ove ve ne siano le caratteristiche, come le operazioni straordinarie può essere considerato uno strumento utile alla riorganizzazione aziendale, anche ai fini di un passaggio generazionale più snello, il tutto accentrando i servizi delle società partecipate, evitando duplicazioni di costi, e soprattutto garantendo efficienze nella gestione del carico fiscale.

⁴ Circolare 53/E del 20/12/2004, Circolare 10/E del 14/03/2005

familiare, molte aziende stanno iniziando ad approcciarsi con più attenzione al tema, anche in considerazione della ventilata ipotesi che in futuro la normativa successoria possa subire cambiamenti sfavorevoli.

Pochi mesi fa, con una recentissima risposta, n. 106 del 10/04/2019, l'Amministrazione Finanziaria è tornata ad esprimersi in merito al tema di abusività nell'ambito delle operazioni straordinarie, effettuate nell'ottica di una pianificazione patrimoniale necessaria al passaggio generazionale.

Il quesito formulato dal contribuente, timoroso di aver impostato un'operazione con profili elusivi, aveva ad oggetto una scissione asimmetrica parziale non proporzionale effettuata da una società a responsabilità limitata, attuata al fine di assegnare una parte del patrimonio, composto per lo più da beni immobili e crediti verso clienti, a due società di nuova costituzione. Le partecipazioni di queste ultime sarebbero poi state assegnate a due dei precedenti quattro proprietari della società scissa, mentre i restanti soci avrebbero ricevuto, nel rispetto delle proporzioni al capitale sociale ed in base a modalità atte ad assicurare un complessivo rapporto di cambio tale da non comportare una variazione dell'equilibrio societario originario, quote della società scissa.

Anche in questo caso, l'operazione descritta rappresentava la soluzione ad un'esigenza tutt'altro che di opportunità fiscale, ma motivata dalla volontà di risolvere alcuni dissidi sorti tra i soci, che si sarebbero trovati a breve di fronte ad un passaggio generazionale.

Come è noto, l'operazione straordinaria oggetto di analisi comporta, solitamente, delle differenze contabili (avanzo o disavanzo).

Come previsto dall'art. 173 del Tuir (DPR n. 917/1986)⁵, entrambe le fattispecie prospettate sono fiscalmente neutrali e quindi, sia per la scissa che per la beneficiaria, non emerge alcun componente, né positivo né negativo, di reddito.

Anche il questo caso l'Ufficio ha evidenziato la natura dell'operazione, ponendo l'attenzione sugli aspetti extrafiscali che la caratterizzavano e quindi, riportando i termini utilizzati dalla stessa Agenzia delle Entrate, definendola "un'operazione fisiologica finalizzata a consentire agli attuali soci di proseguire separatamente l'attività", circostanza che consente agli stessi di porre in essere, in un secondo momento, un passaggio generazionale più efficiente ed efficace.

⁵Art. 173 DPR 917/1986

1. La scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non dà luogo a realizzo né a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento.

2. Nella determinazione del reddito delle società partecipanti alla scissione non si tiene conto dell'avanzo o del disavanzo conseguenti al rapporto di cambio delle azioni o quote ovvero all'annullamento di azioni o quote a norma dell'articolo 2506-ter del codice civile. In quest'ultima ipotesi i maggiori valori iscritti per effetto dell'eventuale imputazione del disavanzo riferibile all'annullamento o al cambio di una partecipazione, con riferimento ad elementi patrimoniali della società scissa, non sono imponibili nei confronti della beneficiaria. Tuttavia i beni ricevuti sono valutati fiscalmente in base all'ultimo valore riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi, i dati esposti in bilancio ed i valori fiscalmente riconosciuti. Testo unico del 22/12/1986 n. 917 - Pagina 169 3. Il cambio delle partecipazioni originarie non costituisce né realizzo né distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze né conseguimento di ricavi per i soci della società scissa, fatta salva l'applicazione, in caso di conguaglio, dell'articolo 47, comma 7, e, ricorrendone le condizioni, degli articoli 58 e 87.

Nel caso in specie non si configura alcun vantaggio indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la *ratio* di disposizioni fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario in quanto, laddove la scissione venga posta in essere nel rispetto e nei limiti stabiliti dal Legislatore per mezzo dell'art. 173 del Tuir, nonché di tutte le altre previsioni dettate con riferimento al regime fiscale dei soci, la stessa non presenta profili di abusività ai sensi dell'art. 10-bis dello Statuto del Contribuente.

In ogni caso, vale la pena sottolineare, che in questo scenario, ciò che può aver facilitato l'Amministrazione Finanziaria a ritenere l'operazione non elusiva, sia stato il fatto che tali poste concorreranno comunque a formare il reddito in base alle regole impositive previste dal momento in cui i beni non saranno più soggetti al regime dei beni di impresa. Più nel dettaglio, si intende fare riferimento ai casi di cessione a titolo oneroso, alle ipotesi in cui i beni stessi siano oggetto di risarcimento a causa di perdita o danneggiamento, all'assegnazione a favore dei soci o, infine, alla destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

In conclusione, tenuto conto di quanto si legge nella prassi dell'Agenzia delle Entrate si potrebbe ritenere pacificamente chiarito il concetto secondo il quale non si può parlare di abuso del diritto ogniqualvolta si manifestino vantaggi fiscali per il contribuente, a maggior ragione se è individuabile una compresenza non marginale di ragioni extracontabili.

Ciononostante si ritiene di dover precisare che la linea di demarcazione tra ciò che è lecito e ciò che non lo è, può essere molto sottile e quindi le esigenze imprenditoriali più volte ritenute prioritariamente meritevoli di tutela, perlopiù se inerenti alla pianificazione patrimoniale ai fini dei passaggi generazionali, non sempre sono da ritenersi al riparo dalle contestazioni degli Uffici.