



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova



ABUSO DEL DIRITTO E CONFISCA PER EQUIVALENTE.

Profili evolutivi e connotati strutturali

IL COINVOLGIMENTO DEL COMMERCIALISTA.

Profili penali

A cura della Commissione di diritto societario

Padova 3 aprile 2025



Commissione di diritto Societario

Referente: dott. Gianni Sarragioto

Coordinatore: dott.ssa Cristina Rigato

Componenti:

dott. Stefano Beghetto

dott.ssa Barbara Bissacco

dott. Davide Boischio

dott. Costantino Magro

dott. Maurizio Carraro

*con la collaborazione dell'Avv. Luca Carraro - Ph.D. - Assegnista di ricerca e
Professore a contratto presso UNIPD*



Sommario

1) INQUADRAMENTO GENERALE	PAG. 5
1.1 Nozioni di abuso del diritto	
1.2 Abuso del diritto in campo tributario	
2) I PRESUPPOSTI DELLA CONFISCA PER EQUIVALENTE	PAG. 9
2.1 Il Sequestro nei Reati Tributari: Finalità e Presupposti	
2.2 La Confisca per Equivalente: Concetto e Applicazione	
2.3 La Sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 10561 del 2014: Analisi e Principali Rilevazioni	
2.4 I Presupposti della Confisca per Equivalente	
2.5 Differenza tra Sequestro Preventivo e Confisca per Equivalente	
2.6 I principi della Sentenza n. 10561 del 2014	
2.7 La Critica alla Confisca per Equivalente nei Reati Tributari	
2.8 Il Ruolo della Giurisprudenza nella definizione dei confini della Confisca per Equivalente	
2.9. Disamina alcune sentenze	
3) INTERPELLO ANTIABUSO/PROBATORIO: ISTRUZIONI PER L'USO (<i>Commissione Diritto Societario e Fiscalità Domestica e Rapporti Internazionali</i>)	PAG. 19
3.1 Presupposti dell'interpello antiabuso	
3.2 Presentazione dell'istanza	
3.3 Contenuto specifico dell'istanza di interpello antiabuso	
3.4 Azioni dell'Amministrazione Finanziaria	
3.5 Schema dell'istanza di interpello antiabuso	
ELENCAZIONE CON COMMENTO RECENTI INTERPELLI ANTIABUSO	



4) POSSIBILI CRITICITÀ TRIBUTARIE	PAG. 51
4.1 Il concetto e i presupposti	
4.1 Libertà di scelta del contribuente	
4.2 Adempimento collaborativo	
5) ANALISI GIURISPRUDENZA	PAG. 59
6) ELUSIONE FISCALE INTERNAZIONALE – CENNI	PAG. 73
6.1 TREATY SHOPPING E BENEFICIARIO EFFETTIVO	
7) STRUMENTI PER CONTRASTARE L'ABUSO DEL DIRITTO A LIVELLO INTERNAZIONALE: Fenomeni internazionali di abuso del diritto	PAG. 78
8) ABUSO DEL DIRITTO E RESPONSABILITA' CONCORSUALE DEL COMMERCIALISTA. PROFILI PENALI <i>a cura dell'Avv. Luca Carraro – Ph.D. - Assegnista di ricerca e Professore a contratto presso UNIPD</i>	PAG. 82
1. Premessa	
2. Evasione ed elusione: profili di rilevanza penalistica	
3. La responsabilità concorsuale in termini generali	
3.1 Il contributo concorsuale del professionista: tra concorso materiale e concorso morale	
4. Reati tributari e concorso del commercialista	
4.1 Il "dolo concorsuale" del professionista: intensità e dimensione probatoria	
5. La circostanza aggravante prevista dall'art. 13-bis D. Lgs. n. 74/2000.	
6. Brevi conclusioni	



1.INQUADRAMENTO GENERALE

Gianni Sarrajioto

1.1 Nozione di abuso del diritto.

Con la formula 'abuso del diritto' si tende ad indicare un limite esterno all'esercizio, potenzialmente pieno ed assoluto, del diritto soggettivo, il cui riconoscimento, come si insegna, implica l'attribuzione al soggetto di una duplice posizione, di libertà e di forza.¹

Come può evincersi dalla radice etimologica del termine (ab-uti), si ha abuso nel caso di uso anormale del diritto, che conduca il comportamento del singolo (nel caso concreto) fuori della sfera del diritto soggettivo esercitato, per il fatto di porsi in contrasto con gli scopi etici e sociali per cui il diritto stesso viene riconosciuto e protetto dall'ordinamento giuridico positivo. Un siffatto comportamento 'abusivo' costituisce, quindi, un illecito (a seconda dei casi aquiliano o contrattuale, se trattasi, rispettivamente, di diritto reale o di credito), sanzionato secondo le norme generali di diritto in materia.

Nel nostro codice non esiste una norma che sanzioni in via generale l'abuso del diritto. La cultura giuridica degli anni '30 riteneva che l'abuso del diritto, più che essere una nozione giuridica, fosse un concetto di natura etico-morale, con la conseguenza che colui che ne abusava veniva considerato meritevole di biasimo, ma non di sanzione giuridica.

Tale contesto culturale, unitamente alla preoccupazione per la certezza del diritto, attesa la grande latitudine di potere che una clausola generale, come quella dell'abuso del diritto, avrebbe attribuito al giudice, impedì che venisse trasfusa nella stesura definitiva del codice civile italiano del 1942 quella norma del progetto preliminare (art. 7) che proclamava, in termini generali, che "nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo gli è stato riconosciuto".

In questo modo il codice italiano si poneva in contrasto con la legislazione di altri ordinamenti, in particolare tedesco e svizzero, contenenti, per contro, una norma repressiva dell'abuso del diritto. Il modello tedesco reca, infatti, la regola, frutto di generalizzazione dell'antico divieto di atti di emulazione, secondo la quale "l'esercizio del diritto è inammissibile se può avere il solo scopo di provocare danno ad altri" ; l'art. 2 del

¹ www.diritto.it/abuso-del-diritto/



codice civile svizzero ha adottato la più ampia formulazione secondo la quale “il manifesto abuso del proprio diritto non è protetto dalla legge”.

Il legislatore del '42 ha, pertanto, preferito ad una norma di carattere generale norme specifiche che consentissero di sanzionare l'abuso in relazione a particolari categorie di diritti.

Sebbene in giurisprudenza emerga la tendenza ad utilizzare soprattutto gli artt. 1175 e 1375 per sanzionare come abusivi comportamenti contrastanti con le regole della correttezza e buona fede nei rapporti obbligatori e contrattuali, e sebbene l'art. 833 sia stato talora ritenuto dai giudici espressione di un principio generale di divieto di esercizio abusivo del diritto, in dottrina si riscontra un animato dibattito circa la questione se le norme citate possano considerarsi specificazioni generali di un principio più generale, quello appunto dell'abuso del diritto, insito ed immanente all'ordinamento (e per questo non codificato), o se piuttosto siano settoriali e circoscritte, quasi un'eccezione alla regola generale per la quale l'esercizio del diritto è sempre legittimo (in ossequio al brocardo '*qui iure suo utitur neminem laedit*') e non può, quindi, essere fonte di responsabilità.

Nella più recente giurisprudenza si ravvisa la tendenza ad estendere la verifica di un possibile abuso all'area dei diritti di credito, individuando il criterio di accertamento nella clausola generale della buona fede di cui agli artt. 1175 e 1375 c.c., con conseguente ampliamento dello spettro dei mezzi di tutela, allargati a ricomprendere quelli tipici dell'inadempimento contrattuale (considerando l'obbligo di buona fede come integrativo del contenuto del contratto).

Se ne può ricavare una nozione variegata di abuso del diritto, che, nel caso di diritti reali, descrive un comportamento che supera o addirittura mortifica la ratio della norma attributiva del diritto medesimo; nel caso di diritti relativi, indica la violazione del dovere (contrattuale) di buona fede: in entrambi i casi, comunque, esprime una violazione del principio di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., di cui la buona fede nei rapporti obbligatori e contrattuali costituisce applicazione, secondo la migliore dottrina.

La valorizzazione della clausola generale della buona fede, che, com'è noto, informa l'intera materia contrattuale ed obbligazionale, ha condotto la giurisprudenza più recente ad individuare ipotesi di abuso del diritto anche in tale settore.

Da tempo già la dottrina era concorde nel ravvisare nella responsabilità precontrattuale ex art. 1337 c.c. la sanzione per il comportamento abusivo della parte che avesse receduto ingiustificatamente dalle trattative: si trattava di una palese violazione del principio che vieta di '*venire contra factum proprium*'.



Proseguendo su tale linea, i giudici appaiono ora propensi ad utilizzare, ai fini di cui trattasi, altresì la buona fede nell'esecuzione del contratto. In particolare, intesa quest'ultima come oggetto di un obbligo che entra nel contratto integrandone il contenuto – specificandosi nel dovere (negativo) di non abusare della propria posizione al fine di non aggravare ingiustificatamente la condizione della controparte, nonché, si ritiene, nel dovere (positivo) di attivarsi per salvaguardare l'utilità della controparte nei limiti in cui ciò non comporti un apprezzabile sacrificio delle proprie ragioni – si è visto nella violazione della buona fede un indice sintomatico di abuso del diritto, sanzionato nelle forme tipiche della responsabilità contrattuale o, talora, attraverso rimedi che potremmo definire di 'esecuzione in forma specifica'.

1.2 Abuso del diritto in campo tributario

Tra i temi di più stretta attualità nella giurisprudenza tributaria un posto di primo piano spetta al divieto di abuso del diritto, nel quale un consolidato indirizzo della Corte di Cassazione ravvisa una clausola generale, operante per tutti i tributi, volta a contrastare l'uso strumentale di norme tributarie per conseguire un indebito risparmio di imposta.

Tuttavia, sul fondamento del divieto, di origine comunitaria, sussistono dubbi dovuti all'assenza, nella nostra legislazione, di una siffatta clausola, presente, invece, in altri ordinamenti. E l'incertezza si coglie nella evoluzione della giurisprudenza della stessa Corte, nella quale si sono succeduti nel tempo tre diversi orientamenti al riguardo. Dapprima si è fatto riferimento alla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, la quale, però, spiega diretta efficacia solo per l'iva e gli altri tributi armonizzati; poi alla disciplina civilistica in tema di nullità negoziali, in seguito correttamente ritenuta estranea alle fattispecie in questione; infine – ed è questo l'attuale indirizzo – la fonte del divieto è stata individuata in un principio generale antiabuso, ritenuto immanente nell'ordinamento in quanto espressione dei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, ex art. 53 Cost., che rende inopponibili all'erario le operazioni in cui si concreta l'abuso.

Anche questa impostazione trova dissenziente la dottrina maggioritaria, la quale nega che quei principi possano di per sé assurgere a fondamento del divieto, in presenza dell'altro principio, pure di rango costituzionale, della legalità dell'imposizione. E il contrasto investe anche aspetti processuali, avendo la Corte affermato che la violazione del divieto, ancorché non espressamente dedotta dall'Amministrazione nell'atto di imposizione, possa essere rilevata "officio iudicis" finanche nel giudizio di cassazione; opinione, codesta, a ragione criticata in base all'ordinaria disciplina del processo civile e, ancor prima, del processo tributario, posto che il d. lgs. n. 546 del 1992 preclude alle parti di addurre nuovi motivi nel corso del giudizio.



In questo articolato contesto risulta quanto mai opportuno lo studio dei diversi aspetti del complesso argomento da parte dei dottori commercialisti facenti parte di questa commissione di studio, con i quali si vuole evidenziare la sostanza economica del divieto, che è alla radice della clausola giurisprudenziale.

Verranno analizzati alcuni richiami dottrinali e giurisprudenziali, gli aspetti che connotano la problematica cercando di approfondire le perplessità che suscita la labile linea di demarcazione tra il “vantaggio fiscale”, ritenuto indebito, e il “risparmio di imposta”, sicuramente lecito., Si farà cenno anche ai concernenti principi elaborati dalla giurisprudenza comunitaria e le conseguenze sanzionatorie.



2. I PRESUPPOSTI DELLA CONFISCA PER EQUIVALENTE

Davide Boischio

Il tema del sequestro e della confisca per equivalente nei reati tributari è uno degli aspetti più delicati e complessi dell'ordinamento giuridico italiano, in quanto implica il bilanciamento tra la necessità di combattere le frodi fiscali e la tutela dei diritti fondamentali dell'individuo. La sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 10561 del 2014 ha rappresentato un momento cruciale per la definizione dei presupposti e delle modalità applicative del sequestro e della confisca per equivalente, stabilendo importanti principi connessi ai reati di natura tributaria e alle modalità di recupero dei proventi illeciti.

In questo lavoro, analizzeremo i presupposti e gli effetti del sequestro e della confisca per equivalente nei reati tributari, prendendo come riferimento la sentenza sopra citata, la quale ha offerto una visione innovativa sulla disciplina delle misure cautelari e sanzionatorie in materia fiscale.

2.1. Il Sequestro nei Reati Tributari: Finalità e Presupposti

Il sequestro è una misura cautelare che ha lo scopo di garantire l'efficacia di una futura confisca. Nei reati tributari, come in altre fattispecie di reato, il sequestro è finalizzato a impedire che il provento del reato venga trasferito, dissipato ovvero occultato. Si tratta, dunque, di una misura preventiva, che interviene in attesa di una sentenza definitiva. Tuttavia, per poter disporre il sequestro, è necessario che sussistano determinati presupposti, tra cui l'esistenza di un reato e la concreta possibilità che i proventi illeciti possano essere sottratti al recupero.

In particolare, il sequestro preventivo nei reati tributari si basa sulla presunzione che i beni sequestrati derivino dalla commissione del reato, in quanto il reato tributario, come la frode fiscale o l'evasione, è da considerarsi una condotta illecita che genera guadagni illeciti. La Cassazione ha ribadito in più occasioni che la misura del sequestro preventivo è applicabile anche in assenza di condanna definitiva, basandosi sull'ipotesi di reato e sull'esigenza di conservare il patrimonio del reo per un eventuale rimborso o restituzione.

2.2. La Confisca per Equivalente: Concetto e Applicazione

La confisca per equivalente si differenzia dalla confisca tradizionale in quanto, anziché colpire i beni direttamente derivanti dal reato, si applica **su beni di valore equivalente**, ossia beni che abbiano la stessa capacità di soddisfare il credito fiscale o il danno derivante



dall'illegittimo guadagno. In altre parole, quando i beni direttamente collegati al reato non siano rintracciabili o non possiedano sufficiente valore, la confisca **può essere applicata sui beni del reo che non sono necessariamente legati al reato**, ma che rappresentano un **valore pari a quello del provento illecito**.

L'art. 12-bis della Legge n. 146/2006, modificato dalla Legge n. 286/2005, ha introdotto la confisca per equivalente anche per i reati tributari, consentendo di applicare tale misura in caso di evasione fiscale, frodi fiscali o altri reati economici, al fine di garantire il recupero delle somme non versate all'erario.

2.3. La Sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 10561 del 2014: Analisi e Principali Rilevazioni

La Cassazione, con la sentenza n. 10561 del 2014 dove il relatore era il giudice Piercamillo Davigo, ha fornito un'interpretazione fondamentale del quadro normativo sulla confisca per equivalente nei reati tributari. La Corte ha stabilito che la **confisca per equivalente può essere disposta anche in assenza di un sequestro preventivo** e che essa deve **perseguire l'obiettivo di garantire l'effettiva restituzione al fisco delle somme evase o sottratte indebitamente**.

Nel caso specifico, la Corte ha chiarito che la confisca per equivalente non è subordinata all'accertamento della provenienza dei beni, ma può essere applicata anche in caso di impossibilità di rintracciare i beni direttamente collegati al reato. In questo contesto, la Cassazione ha confermato che il legislatore ha voluto dotare l'amministrazione fiscale di uno strumento più efficace per contrastare l'evasione fiscale, soprattutto nei casi in cui il reo avesse cercato di occultare o trasferire i proventi illeciti.

2.4. I Presupposti della Confisca per Equivalente

I presupposti che giustificano l'applicazione della confisca per equivalente sono principalmente due:

- **L'esistenza del reato tributario:** è necessario che ci sia un illecito tributario accertato o comunque in corso di accertamento.
- **L'impossibilità di confiscare i beni direttamente riconducibili al reato:** la confisca per equivalente è applicabile quando non è possibile sequestrare o confiscare i beni che costituiscono il provento diretto del reato.



Pertanto, per procedere alla confisca dei beni del professionista che ha concorso al reato (tipicamente associazione per delinquere) deve essere svolta una **attività preliminare volta alla confisca diretta del profitto del reato tributario** presso l'entità debitrice fiscale ed il reperimento dei beni o del denaro costituenti il profitto del reato tributario **non deve risultare impossibile, sia pure transitoriamente o reversibile**, ovvero gli stessi beni non devono risultare inaggredibili per qualunque ragione.

Questa confisca ha lo scopo di garantire che il reo non possa trarre vantaggio dalla commissione di un reato tributario, anche quando i beni da lui posseduti non siano direttamente riconducibili al reato stesso.

2.5. Differenza tra Sequestro Preventivo e Confisca per Equivalente

La differenza principale tra il sequestro preventivo e la confisca per equivalente risiede nell'ambito della misura cautelare rispetto a quella sanzionatoria. Il sequestro preventivo è una misura cautelare che si applica in fase di indagine, con l'obiettivo di preservare il valore del bene in vista di una futura decisione sul merito del caso. La confisca per equivalente, invece, è una misura sanzionatoria (Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013) che mira a privare il reo dei proventi illeciti derivanti dal reato, anche nel caso in cui i beni oggetto di confisca non siano direttamente riconducibili al reato stesso. Inoltre, va ricordato che la confisca per equivalente è comunque disposta salvo non si dimostri di essere estranei al reato.

2.6. I principi della Sentenza n. 10561 del 2014

I principi di diritto affermati dalla sentenza sanciscono che "è consentito nei confronti della persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica. Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di una persona giuridica qualora non sia stato reperito il profitto del reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa, salvo che la persona giuridica sia uno schermo fittizio. Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando



possibile il sequestro finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona (compresa quella giuridica) non estranea al reato. L' impossibilità del sequestro del profitto di reato può essere anche solo transitoria, senza che sia necessaria la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto del reato. “

Con la determinazione di tali principi la sentenza della Cassazione ha avuto importanti ripercussioni sul sistema di contrasto ai reati tributari stabilendo pertanto che la confisca per equivalente è uno **strumento da utilizzare in modo più estensivo** rispetto alla confisca tradizionale, per garantire che l'effetto sanzionatorio non venga vanificato da manovre evasive.

2.7. La Critica alla Confisca per Equivalente nei Reati Tributari

Nonostante la confisca per equivalente rappresenti uno strumento importante per combattere l'evasione fiscale, la misura rischia di **ledere il diritto di proprietà** del reo, in quanto non sempre è facile accertare con certezza che i beni confiscati siano effettivamente equivalenti ai proventi illeciti del reato tributario. Inoltre, la **discrezionalità dei giudici** nel disporre la confisca può creare incertezze applicative, soprattutto in assenza di una chiara prova del collegamento tra i beni sequestrati e il reato. Non trascurabile è l'impatto della confisca per equivalente **nel coinvolgimento del professionista** nel reato tributario poiché **a nulla rileva il fatto di non aver tratto in proprio alcuna utilità ovvero di non aver conseguito alcun profitto dalla commissione del reato**.

2.8. Il Ruolo della Giurisprudenza nella definizione dei confini della Confisca per Equivalente

La giurisprudenza, e in particolare la sentenza n. 10561 del 2014, ha avuto un ruolo determinante nell'evoluzione dell'interpretazione della confisca per equivalente, chiarendo che essa può essere applicata anche in assenza di un bene materiale direttamente collegato al reato. L'importante contributo della Corte ha aperto la strada a una **più ampia applicazione di tale misura**, ma ha anche posto la questione della necessità di garantire un equilibrio tra l'esigenza di contrastare l'evasione e il rispetto dei diritti fondamentali dell'individuo.



2.9. Disamina di alcune sentenze

Sentenza penale Sez. 3 numero 26087/2020 -> Coinvolgimento professionista per dolo eventuale.

Sintesi della sentenza

La Corte di Cassazione rigetta il ricorso presentato dal Professionista contro l'ordinanza del Tribunale. L'accusa riguarda il concorso in un meccanismo di frode fiscale orchestrato dalla società, consistente nell'utilizzo illecito di crediti inesistenti per oltre 3,5mln di euro per compensare debiti tributari relativi agli anni 2017 e 2018.

Punti chiave della sentenza

1. **Accusa principale:**
 - a. La frode fiscale si basava sull'accollo di debiti tributari a società terze e sull'uso di crediti inesistenti per compensazione.
 - b. Il Professionista è coinvolto come presidente del collegio sindacale e come intermediario professionista per la trasmissione telematica dei modelli F24.
2. **Difesa dell'imputato:**
 - a. Il professionista sostiene di non essere a conoscenza del meccanismo fraudolento e di aver agito esclusivamente come intermediario, inoltrando i modelli F24 precompilati.
 - b. La difesa argomenta che la sua condotta non integra il dolo necessario e che il ruolo ricoperto non implica responsabilità per la compilazione dei documenti fiscali.
3. **Decisione della Corte:**
 - a. La Corte conferma il sequestro preventivo, ritenendo configurabile il concorso nel reato, quantomeno in termini di dolo eventuale.
 - b. Il ricorso viene dichiarato infondato poiché il Tribunale ha fornito una motivazione adeguata e non irrazionale, sufficiente a giustificare il provvedimento impugnato.
4. **Esito:**
 - a. Rigetto del ricorso.
 - b. Professionista ritenuto coinvolto sia per responsabilità diretta come intermediario nella trasmissione dei modelli F24, sia per la mancata vigilanza adeguata come presidente del collegio sindacale.
 - c. Professionista condannato al pagamento delle spese processuali.

Il ruolo di Professionista nella vicenda descritta nella sentenza n. 26087/2020 può essere riassunto come segue:



1. Presidente del Collegio Sindacale della società

- a. Il professionista ricopriva un ruolo di controllo all'interno della società, con l'obbligo di vigilare sull'osservanza delle leggi e delle norme statutarie, nonché sui principi di corretta amministrazione.
- b. La Corte sottolinea che, in questa veste, aveva precisi doveri di supervisione, inclusa la verifica della regolarità delle operazioni finanziarie e tributarie della società.

2. Professionista intermediario per la trasmissione dei modelli F24

- a. Aveva il compito di trasmettere i modelli F24 per la compensazione dei debiti tributari della società, operazione che risultava centrale per il completamento del meccanismo fraudolento.
- b. La trasmissione telematica da parte sua era considerata indispensabile per realizzare l'operazione illecita.

3. Concorso nel reato

- a. Secondo l'accusa, il Professionista sarebbe stato a conoscenza del meccanismo fraudolento e avrebbe contribuito con dolo eventuale alla sua realizzazione, nonostante le sue dichiarazioni di estraneità.
- b. La Corte ritiene improbabile che Professionista, data la sua esperienza e il suo ruolo, fosse inconsapevole dell'irregolarità delle operazioni.

***Sentenza penale Sez. 3 numero 35339/2024** -> riduzione dell'importo sequestrato qualora sia stato perfezionato un accordo con l'amministrazione finanziaria ma solo per gli importi versati.*

Sintesi della sentenza

La Corte di Cassazione si è pronunciata sul ricorso presentato contro l'ordinanza del Tribunale che confermava un sequestro preventivo per equivalente, fino a un importo di 537.455,40 euro, in relazione a reati fiscali imputati alle società. La Corte annulla l'ordinanza per assenza di motivazione adeguata in merito al requisito del **periculum in mora** e rinvia la decisione al Tribunale per una nuova valutazione.

Punti chiave della sentenza

1. Accusa principale:

- a. Reato fiscale legato a dichiarazioni fraudolente delle società, per gli anni dal 2013 al 2020.



- b. Sequestro preventivo ordinato su beni personali e societari per garantire l'importo corrispondente ai debiti tributari.

2. **Difesa dell'imputato:**

- a. La difesa contesta il **periculum in mora** (pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale).
- b. Sostiene che le operazioni ritenute sospette (disinvestimento e vendita di un'auto) risalgono a tre anni prima del sequestro e non hanno carattere fraudolento.
- c. Viene evidenziato che il ricorrente ha iniziato a regolarizzare la posizione fiscale, versando 233.307,54 euro all'erario

3. **Decisione della Corte:**

- a. Rilevata l'assenza di una motivazione adeguata sulla sussistenza del periculum in mora.
- b. Necessità di riquantificare il sequestro considerando i ratei già versati per effetto dell'accordo con l'Erario.

4. **Esito:**

- a. **Annullamento con rinvio** per una nuova valutazione del sequestro sui beni personali.

Sempre in tema di riduzione dell'importo sequestrato si segnala anche la recente **Sentenza n. 44519 del 5 dicembre 2024** dove è stato stabilito che, in presenza di un accordo di ristrutturazione del debito fiscale, la confisca non può eccedere l'importo effettivamente dovuto all'Erario.

Sentenza penale Sez. 3 numero 36775/2024 -> ruolo del professionista e segreto professionale.

Sintesi della sentenza

La Corte di Cassazione si è pronunciata su due ricorsi:

1. **Il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Torino** contestava l'annullamento parziale del sequestro probatorio di documenti e beni informatici eseguito nei confronti del Professionista e John Philip Elkann.
2. **Il Professionista** contestava il rigetto della sua opposizione al sequestro basata sul segreto professionale.

La Corte ha dichiarato inammissibile il ricorso del Pubblico Ministero e ha rigettato il ricorso del Professionista, confermando la legittimità del sequestro dei documenti necessari per l'accertamento del reato



Punti chiave della sentenza

1. **Accusa principale:**

- a. Il Professionista, commercialista e consulente fiscale, e John Philip Elkann sono accusati di concorso in una presunta frode fiscale legata alla fittizia esterovestizione della dimora della defunta Marella Caracciolo in Svizzera, anziché in Italia.
- b. L'obiettivo sarebbe stato quello di evitare la tassazione italiana su una rendita vitalizia percepita da Marella Caracciolo, evadendo un'imposta IRPEF di oltre 3,7 milioni di euro.

2. **Ruolo di Professionista:**

- a. In qualità di **dottore commercialista e consulente fiscale di Marella Caracciolo**, avrebbe fornito supporto tecnico e strumenti per attuare la frode fiscale.
- b. Avrebbe **predisposto e trasmesso telematicamente le dichiarazioni fiscali** relative agli anni contestati, consentendo la falsa rappresentazione della residenza e l'evasione fiscale.

3. **Ricorso del Pubblico Ministero:**

- a. Il PM contestava l'annullamento parziale del sequestro di documenti e beni informatici, sostenendo la necessità di indagare su una più ampia base imponibile.
- b. La Corte ha ritenuto inammissibile il ricorso, giudicando proporzionata la decisione del Tribunale di riesame, che aveva limitato il sequestro ai beni strettamente pertinenti alla presunta frode fiscale.

4. **Ricorso di Professionista:**

- a. Il Professionista contestava la violazione del segreto professionale, sostenendo che il sequestro fosse illegittimo perché volto a ottenere documenti protetti dal segreto della sua attività di consulente.
- b. La Corte ha rigettato il ricorso, affermando che il segreto professionale non può essere opposto da un indagato per impedire il sequestro di documenti legati all'accertamento di un reato.

5. **Esito:**

- a. Ricorso del PM: **Inammissibile**.
- b. Ricorso di Professionista: **Rigettato**, con condanna al pagamento delle spese processuali.

Ruolo del professionista

- **Consulente fiscale principale:** era responsabile della gestione fiscale di Marella Caracciolo e delle dichiarazioni contestate.



- **Presunto contributo alla frode:** avrebbe fornito **gli strumenti tecnici** necessari per simulare la residenza svizzera della cliente e per rappresentare falsamente i redditi nelle dichiarazioni fiscali.
- **Opposizione basata sul segreto professionale:** ha cercato di proteggere i documenti sequestrati opponendo il segreto professionale. La Corte ha stabilito che tale protezione non è applicabile quando il professionista è indagato per il reato in questione.

Sentenza penale Sez. 3 numero 39478/2024

Sintesi della sentenza

La sentenza della Corte di Cassazione analizza un caso di presunta evasione fiscale e false dichiarazioni tributarie. Gli imputati, inclusi professionisti coinvolti in qualità di consulenti, avrebbero contribuito alla realizzazione di un complesso schema fraudolento per sottrarsi agli obblighi fiscali. La Corte si è pronunciata sulla legittimità di alcune misure cautelari e sulla valutazione della responsabilità penale.

Punti chiave della sentenza

1. **Contesto dell'accusa:**
 - a. Gli imputati sono accusati di aver utilizzato mezzi fraudolenti per evadere imposte significative (oltre 1 mln di euro).
 - b. Sono state applicate misure cautelari reali (sequestri preventivi) per garantire il recupero delle somme evase e l'accertamento dei fatti.
2. **Ruolo del professionista:**
 - a. Un professionista (dottore commercialista) è accusato di aver fornito **supporto tecnico per strutturare l'operazione fraudolenta**.
 - b. La sua attività comprendeva la predisposizione di dichiarazioni fiscali e la consulenza per l'elusione normativa.
 - c. È stato contestato il suo contributo doloso nell'organizzazione e nell'attuazione del piano di evasione.
3. **Esiti delle contestazioni:**
 - a. La Corte ha esaminato il ricorso del professionista, che contestava la legittimità del sequestro di documenti e beni, invocando il rispetto del segreto professionale.



- b. Ha confermato la legittimità del sequestro, ritenendo che il segreto professionale non potesse essere invocato per impedire l'accertamento del reato.

4. **Decisione della Corte:**

- a. Conferma della responsabilità del professionista nell'ambito delle condotte contestate.
- b. Rigetto delle richieste di esclusione delle prove ottenute mediante i sequestri.

Ruolo del professionista

Il professionista secondo la sentenza ha ricoperto un ruolo cruciale nella vicenda:

- **Consulente fiscale principale:** Ha fornito **pareri tecnici e supporto operativo** per predisporre documenti che hanno contribuito a dissimulare la reale situazione fiscale degli imputati.
- **Parte attiva nel reato:** La Corte ha ritenuto che, oltre al supporto tecnico, **il professionista fosse consapevole e partecipe del piano illecito**.
- **Legittimità delle prove raccolte:** I documenti sequestrati presso il suo studio sono stati considerati centrali per provare il reato e non sono stati esclusi dalla procedura, nonostante l'opposizione basata sul segreto professionale.

Infine, è importante menzionare che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno affrontato la questione della **ripartizione della confisca** per equivalente tra i concorrenti nel reato, secondo l'**informazione provvisoria n. 12** (Cassazione Penale, Sezioni Unite, ud. 26 settembre 2024) in caso di concorso di persone nel reato, **la confisca deve essere disposta nei confronti del singolo concorrente limitatamente a quanto da lui concretamente conseguito e solo in caso di mancata individuazione della quota di arricchimento del singolo, si applica il criterio della ripartizione in parti uguali**. Il documento ha pertanto sancito il seguente **principio di diritto**: *«La **confisca** di somme di denaro ha natura **diretta** soltanto in presenza della prova della derivazione causale del bene rispetto al reato, non potendosi far discendere detta qualifica dalla mera natura del bene. La **confisca** è, invece, qualificabile per equivalente in tutti i casi in cui non sussiste il predetto nesso di derivazione causale. In caso di concorso di persone nel reato, esclusa ogni forma di solidarietà passiva, la confisca è disposta nei confronti del singolo concorrente limitatamente a quanto dal medesimo concretamente conseguito. Il relativo accertamento è oggetto di prova nel contraddittorio fra le parti. Solo in caso di mancata individuazione della quota di arricchimento del singolo concorrente, soccorre il criterio della ripartizione in parti uguali. I medesimi principi operano in caso di sequestro finalizzato alla confisca per il quale l'obbligo motivazionale del giudice va modulato in relazione allo sviluppo della fase procedimentale e agli elementi acquisiti»*.



3. INTERPELLO ANTIABUSO/PROBATORIO: ISTRUZIONI PER L'USO

Barbara Bissacco

Cristina Rigato

3.1 Presupposti dell'interpello antiabuso

L'**interpello antiabuso** rappresenta uno strumento molto significativo all'interno del sistema fiscale italiano, in quanto permette al contribuente di acquisire un parere preventivo dall'Agenzia delle Entrate, in merito alla potenziale condotta elusiva nell'ambito di operazioni fiscali che lo stesso contribuente intende porre in essere.

Con l'entrata in vigore del **D. Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015** sono state recepite nel nostro ordinamento tributario **le norme riguardanti l'abuso del diritto e l'elusione fiscale**.

La nuova disciplina riguardante l'abuso del diritto è contenuta all'interno dell'**art. 10 bis della Legge n. 212 del 27 luglio 2000 (Statuto dei diritti del Contribuente)**. L'**abuso del diritto** si configura quando, con una o più operazioni prive di sostanza economica, si realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti, pur nel rispetto formale delle norme fiscali. In tal caso le 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.

In passato risultavano inopponibili all'Amministrazione Finanziaria tutte le operazioni previste dall'ormai abolito **art. 37 bis del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973**, ossia gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, al fine di ottenere riduzioni o rimborsi di imposte, altrimenti indebiti. **Le specifiche operazioni contemplate dalla norma riguardavano:**

- le trasformazioni, le fusioni, le scissioni, le liquidazioni volontarie e le distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
- i conferimenti in società oppure i negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
- le cessioni di crediti;
- le cessioni di eccedenze di imposta;
- le operazioni da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di Bilancio;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo (consolidato fiscale nazionale);



- i pagamenti di interessi e canoni (royalties) in esenzione da ritenuta alla fonte (art. 26 *quater* del D.P.R. n. 600/1973), qualora i suddetti pagamenti fossero effettuati a
- soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione Europea.

Con le nuove disposizioni normative, si prescinde dalla tipologia di operazione posta in essere dal contribuente, come invece era previsto in passato; pertanto, **si realizza un abuso del diritto se sono presenti i seguenti presupposti:**

- l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate;
- la realizzazione di un **vantaggio fiscale indebito**;
- il conseguimento di un **indebito vantaggio fiscale** che risulta essere l'**effetto essenziale** dell'operazione.

Per **"operazioni prive di sostanza economica"** si intendono i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, 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.

Si considerano invece **"vantaggi fiscali indebiti"** i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Non vengono, in ogni caso, **considerate abusive**, le **operazioni giustificate 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, come stabilito dall'**art. 10, comma 3 della Legge n. 212/2000**. Il carattere della **"non marginalità"** delle valide ragioni extrafiscali è inteso nel senso che tali operazioni sussistono solo perché in loro assenza l'operazione non sarebbe stata posta in essere.

Il **contribuente** nell'esercizio della propria **libertà di iniziativa economica** può legittimamente perseguire un **risparmio di imposta** scegliendo tra i vari regimi opzionali che la legge gli offre oppure tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, sempreché l'eventuale risparmio non abbia natura indebita.

Secondo la **Corte di Giustizia UE** una pratica abusiva presenta le seguenti caratteristiche:

- le operazioni vengono realizzate in modo tale che nel loro insieme procurano un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo delle disposizioni comunitarie;
- il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale anche se non esclusivo dell'operazione posta in essere.



- Le **costruzioni ingiustificabili in una logica di normalità imprenditoriale** rientrano indubbiamente nell'ambito applicativo della disposizione antiabuso, in quanto portano il contribuente ad ottenere solamente un risparmio fiscale.

In **sede di accertamento**, l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva è posto a carico dell'Amministrazione Finanziaria, in quanto non risulta rilevabile d'ufficio. Il contribuente, invece, ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali che escludono la sussistenza dell'abuso.

Prima di emettere l'avviso di accertamento, a pena di nullità dello stesso, l'Agenzia delle Entrate deve notificare al contribuente una **motivata richiesta di chiarimenti**. Il contribuente ha un periodo di **60 giorni**, entro il quale dovrà fornire i chiarimenti richiesti. Successivamente, l'**avviso di accertamento** dovrà essere, a pena di nullità, specificatamente **motivato in relazione al comportamento abusivo**, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi realizzati e ai chiarimenti forniti dal contribuente.

Al contribuente che dovesse intraprendere un'operazione che potrebbe rientrare nel perimetro della disciplina antiabuso è data la possibilità di avvalersi dell'**istituto dell'interpello**.

La **Legge n. 111 del 9 agosto 2023**, recante la delega al Governo per la riforma fiscale (Legge Delega), ha apportato delle modifiche all'**art. 11 della Legge n. 212/2000**, riformando in maniera significativa la disciplina relativa agli interpelli.

Successivamente, il **D. Lgs. n. 219/2023** ha dato attuazione alle modifiche dello Statuto dei diritti del Contribuente previste dalla Legge Delega e molte novità hanno riguardato anche l'istituto dell'interpello antiabuso.

3.2 Presentazione dell'istanza

L'istanza di interpello antiabuso, a condizione che l'operazione oggetto della richiesta rientri nella sfera di interessi dell'istante, **può essere presentata dai seguenti soggetti**:

- **tutti i contribuenti**, anche non residenti;
- **i sostituti d'imposta** e **i responsabili d'imposta**;
- **i professionisti** e le **associazioni di categoria** per conto dei propri clienti o associati, in presenza di uno specifico mandato.

Per quanto riguarda, però, le **persone fisiche** o i **contribuenti di minori dimensioni**, ossia le società semplici, le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R. che applicano il regime di contabilità semplificata, l'istanza di interpello antiabuso può essere presentata solo dopo



aver utilizzato, con esito infruttuoso, il nuovo servizio **consultazione semplificata** previsto dall'**art. 10 novies della Legge n. 212/2000**.

Infatti, il nuovo strumento di consultazione semplificata permette al contribuente di accedere ad una banca dati nella quale sono contenuti tutti i documenti di prassi in base ai quali il contribuente ha la possibilità di ottenere una soluzione al quesito posto. Solo qualora la suddetta consultazione non dovesse andare a buon fine, allora **il contribuente potrà ricorrere all'istituto dell'interpello**.

In sostanza l'utilizzo preventivo della consultazione semplificata rappresenta una **condizione di ammissibilità** alla presentazione delle istanze di interpello.

Per la presentazione dell'istanza dell'interpello antiabuso **non è previsto alcun termine**, l'importante è che l'interpello venga presentato entro il momento in cui si manifesteranno gli effetti delle azioni adottate dal contribuente delle quali si chiede il parere all'Amministrazione Finanziaria.

Ad ogni modo, se i quesiti riguardano una situazione in cui si può configurare un'ipotesi di abuso del diritto che si riflette sul versamento delle imposte dirette e o dell'IVA, l'istanza di interpello deve essere presentata **entro i termini previsti per l'invio telematico della Dichiarazione dei Redditi o della Dichiarazione IVA annuale**. Comunque presentare preventivamente un'istanza di interpello ha l'obiettivo di non creare interferenze tra le attività di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria e la procedura dell'interpello stesso.

L'istanza di interpello antiabuso viene **redatta in forma libera**, è esente da imposta di bollo e può essere **presentata nelle seguenti modalità**:

- **consegnata a mano** oppure **spedita a mezzo plico raccomandata con avviso di ricevimento**, in entrambi i casi l'istanza deve essere sottoscritta con firma autografa;
- **inviata attraverso posta elettronica certificata** ai sensi del D.P.R. n. 68 dell'11 febbraio 2005, nel caso in cui invece il contribuente sia non residente e privo di domiciliatario in Italia, l'istanza di interpello può essere inviata attraverso posta elettronica ordinaria, in tutti e due i casi l'istanza può essere sottoscritta con firma digitale oppure con firma autografa accompagnata da una copia del documento di identità del soggetto istante;
- **inviata telematicamente** attraverso il portale dell'Agenzia delle Entrate con le modalità di accesso, previste dall'art. 64, comma 2 del D. Lgs. n. 82 del 7 marzo 2005, che permettono già un'identificazione dell'istante.

La **data in cui l'istanza si intende presentata** coincide con:

- la data di presentazione a mano;
- la data riportata nell'avviso di ricevimento della raccomandata;



- la data della ricevuta di avvenuta consegna rilasciata dal sistema di posta elettronica certificata;
- la data indicata dalla casella di posta elettronica ordinaria;
- la data della ricevuta emessa dal servizio telematico dell'Agenzia delle Entrate.

Qualora l'istanza fosse **presentata da un intermediario**, deve essere allegata anche la **procura sottoscritta** dal procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'art. 63 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 e devono essere comunque fornite le generalità complete del soggetto assistito.

Il D. Lgs. n. 219/2023 ha introdotto il nuovo **comma 3 all'art. 11 della Legge n. 212/2000** dove sarebbe previsto il **versamento di un contributo** al momento della presentazione delle istanze di interpello. Il suddetto contributo sarà poi destinato a finanziare le iniziative che hanno lo scopo di implementare la formazione del personale delle agenzie fiscali. Per quanto riguarda, però, le modalità di corresponsione del contributo in questione, dobbiamo attendere l'emanazione dei decreti attuativi; pertanto, al momento attuale la presentazione delle istanze di interpello non si intendono ancora subordinate al versamento del contributo.

3.3 Contenuto specifico dell'istanza di interpello antiabuso

Le istanze presentate dovranno puntualmente esporre, in relazione alla fattispecie oggetto di interpello antiabuso, quanto di seguito elencato:

- gli elementi qualificanti l'operazione o le operazioni
- il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo
- le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione oggetto di interpello
- le valide ragioni extrafiscali che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o attività professionale del contribuente.

L'Agenzia delle entrate non può formulare il proprio parere e deve dichiarare l'inammissibilità quando:

- le istanze sono prive dei requisiti dei dati identificativi del contribuente e della descrizione della fattispecie in relazione alla quale è richiesto il parere
- le istanze non sono presentate preventivamente, cioè prima della scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi
- tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima
- non ricorrono obiettive condizioni di incertezza



- le istanze reiterano le medesime questioni sulle quali il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritti nuovi
- le istanze vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza
- il contribuente, invitato ad integrare i dati che si assumono carenti ai sensi del comma 3 dell'art. 3, non provvede alla regolarizzazione nei termini previsti.

3.4 Azioni dell'Amministrazione Finanziaria

Per la presentazione dell'istanza d'interpello antiabuso gli **uffici competenti** sono:

- la **Direzione Regionale**, presso l'ufficio competente ad applicare la norma oggetto di interpello, se l'istanza è presentata da persone fisiche con volume d'affari o ricavi inferiori a € 100.000.000 oppure da stabili organizzazioni di soggetti non residenti e riguarda i tributi catastali o ipotecari;
- la **Direzione Regionale** competente in relazione al domicilio fiscale del soggetto istante, se l'istanza è presentata da persone fisiche con volume d'affari o ricavi inferiori a € 100.000.000 oppure da stabili organizzazioni di soggetti non residenti e riguarda tutti gli altri tributi;
- **Direzione Centrale Coordinamento Normativo a Roma** per tutte le altre imprese (diverse da quelle dei primi due punti), per i soggetti non residenti, per le amministrazioni centrali dello Stato e per gli enti pubblici a rilevanza nazionale se le istanze sono relative a norme entrate in vigore da non oltre 12 mesi rispetto al momento di presentazione dell'istanza stessa;
- la **Divisione Contribuenti a Roma** per tutte le altre imprese (diverse da quelle dei primi due punti), per i soggetti non residenti, per le amministrazioni centrali dello Stato e per gli enti pubblici a rilevanza nazionale per le istanze relative agli altri tributi.

Se l'istanza di interpello antiabuso dovesse essere presentata ad un ufficio non competente, sarà lo stesso a provvedere ad inoltrarla presso l'ufficio di competenza, però il termine per la risposta inizia a decorrere dalla data di ricezione da parte di quest'ultimo. Le Direzioni Regionali possono inoltrare l'istanza alla Divisione Contribuenti, qualora dovessero ritenere che la risposta sia da pubblicare oppure se l'istanza dovesse risultare complessa o di incerta soluzione. Sarà poi compito della Divisione Contribuenti rispondere direttamente al contribuente nei termini stabiliti.



L'**ufficio competente** dovrà analizzare l'istanza pervenuta e fornire una **risposta scritta e motivata** che deve essere notificata o comunicata al contribuente istante **entro 120 giorni**. Il termine di 120 giorni decorre dalla data in cui si ritiene che l'istanza di interpello sia stata presentata.

Nell'ipotesi in cui fosse fatta richiesta al contribuente istante di **fornire ulteriore documentazione**, il termine inizia a decorrere dal momento in cui l'Amministrazione Finanziaria ha ricevuto i documenti mancanti. In quest'ultimo caso però **la risposta deve essere trasmessa o comunicata al contribuente entro 60 giorni**.

Il **D. Lgs. n. 219/2023** ha introdotto per la prima volta, all'interno del procedimento dell'interpello, la **sospensione dei termini per la pausa estiva** e la **proroga in caso di giorno festivo**.

La pausa estiva fa riferimento al **periodo che va dal 1° al 31 agosto**, per cui, in questo arco temporale, i termini vengono sospesi. Riguardo invece la proroga in caso di giorno festivo, se il termine per la risposta dovesse cadere nei giorni di sabato o di domenica, esso verrebbe **prorogato al primo giorno successivo non festivo**.

La sospensione dei termini opera anche ogni qualvolta sia obbligatorio chiedere un **parere preventivo ad altra Amministrazione**, per un **tempo massimo di 60 giorni** che decorrono dalla richiesta di parere trasmessa dall'Amministrazione Finanziaria, però, se dall'altra Amministrazione non dovesse pervenire risposta entro questo termine di 60 giorni, allora l'Amministrazione Finanziaria deve rispondere comunque al contribuente.

In mancanza di una risposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria si applica il **silenzio-assenso**, in tal caso si considera accolta la soluzione prospettata dal contribuente.

Il **comma 7 del nuovo testo dell'art. 11 della Legge n. 212/2000**, introdotto dal D. Lgs. n. 219/2023, stabilisce che la **risposta all'istanza di interpello antiabuso** da parte dell'Amministrazione Finanziaria **non può essere impugnata**.

Prima dell'entrata in vigore del D. Lgs. n. 219/2023, solo le risposte agli interpelli disapplicativi potevano essere impuginate in via eccezionale, ora invece **la "non impugnabilità" ha assunto un carattere assoluto e generale** che riguarda tutte le tipologie di interpello.

La **risposta fornita all'istanza di interpello** da parte dell'Amministrazione Finanziaria viene poi **pubblicata nell'apposita sezione all'interno del sito dell'Agenzia delle Entrate** in modo che chiunque possa visionarla, permettendo così di ridurre il numero di presentazione di istanze di interpello relative a questioni già affrontate.



3.5 Schema dell'istanza di interpello antiabuso

Di seguito si propone un **esempio di istanza di interpello antiabuso**, redatta in forma libera, da inviare tramite lettera raccomandata A.R. oppure tramite posta elettronica certificata (PEC).

All'Agenzia delle Entrate Direzione Regionale.....
(indirizzo dell'ufficio competente)

Oggetto: Istanza di interpello ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. c) della Legge n. 212 del 27 luglio 2000

All'Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale
Via, n. – CAP

Oggetto:- istanza di interpello ai sensi degli artt. 10 bis, comma 5, e 11, comma 1 lett. c), della Legge 27/07/1999 n.212.

...l... sottoscritt, nat... a il, codice fiscale,
residente in Via C.A.P. telefono E-
mail

Comunica che intende procedere alla/e seguente/i
operazione/i:
.....

Fa presente che il settore impositivo rispetto al quale la/e operazione/i pone/pongono il dubbio applicativo è il seguente:

.....le
norme specifiche di riferimento sono le seguenti:

Le “*valide ragioni extrafiscali*” per le quali intende procedere alla/e operazione/i sopra descritta/e sono le seguenti:

.....
.....

Il sottoscritto ritiene che, in relazione al caso prospettato, le suddette norme debbano essere interpretate nel modo seguente:

.....
.....
.....



Poiché, peraltro, esistono oggettive condizioni di incertezza in merito alla disciplina del caso sopra esposto, il sottoscritto lo sottopone a codesto Ufficio, con l'avvertenza che qualora non riceva risposta entro il termine di cui all'art. 11 L.212/2000, si atterrà all'interpretazione sopra esposta, con tutte le garanzie di legge.

Ai sensi dell'art. 7 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 4 gennaio 2016, si fornisce il seguente indirizzo di posta elettronica certificata per il recapito delle comunicazioni e notificazioni inerenti la presente istanza di interpello:

Luogo e data

Firma

.....

Allegati:

.....
.....
.....



ELENCAZIONE CON COMMENTO RECENTI INTERPELLI ANTIABUSO

RISPOSTA N. 169/2024

OGGETTO: Conferimento di partecipazioni ex art. 177, co. 2–bis, del TUIR – finanziamento bancario – acquisto di partecipazioni rivalutate – uscita di un socio – interessi passivi – opzione per l'esercizio della tassazione di gruppo – abuso del diritto – assenza

L'Agenzia delle Entrate precisa che, affinché un'operazione venga considerata abusiva, l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare tre presupposti:

- **Vantaggio fiscale indebito:** l'operazione deve generare un beneficio fiscale che contrasta con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.
- **Mancanza di sostanza economica:** l'operazione deve essere priva di effetti economici reali, mirando solo a ottenere vantaggi fiscali senza effetti produttivi concreti.
- **Essenzialità del vantaggio fiscale:** l'obiettivo principale dell'operazione deve essere il conseguimento del vantaggio fiscale.

Se anche uno di questi presupposti manca, l'operazione non può essere considerata abusiva. Tuttavia, se sono presenti tutti e tre gli elementi, l'operazione non è abusiva se giustificata da valide ragioni extrafiscali, come motivi organizzativi o gestionali che comportano miglioramenti strutturali o funzionali dell'impresa.

Nel caso specifico, l'operazione descritta ha come obiettivo la riorganizzazione societaria, concentrando la proprietà e la gestione della società nelle mani di TIZIO e CAIO, con l'uscita di SEMPRONIO e dei suoi figli e il passaggio generazionale ai figli di TIZIO e CAIO. Le operazioni previste sono:

- **Costituzione di due società holding:** TIZIO e CAIO creano due società unipersonali (NEWCO1 e NEWCO2), a cui conferiscono le loro partecipazioni nella società esistente, sfruttando il regime fiscale a realizzo controllato, che consente il trasferimento delle partecipazioni senza tassazione immediata. In questa fase, non emergono elementi che indichino un vantaggio fiscale indebito.
- **Acquisto delle partecipazioni di SEMPRONIO:** NEWCO1 e NEWCO2 acquistano le partecipazioni di SEMPRONIO, che vengono rivalutate secondo la normativa vigente. Il finanziamento dell'acquisto avviene tramite prestiti garantiti da pegno sulle quote societarie acquisite e da fidejussioni personali rilasciate da TIZIO e CAIO. Anche in questo caso, non si rilevano elementi che configurano un vantaggio fiscale indebito, poiché si tratta di un disinvestimento definitivo da parte di SEMPRONIO.



- **Restituzione dei finanziamenti:** I finanziamenti ottenuti vengono restituiti tramite i flussi di cassa futuri della società, principalmente dai dividendi distribuiti a NEWCO1 e NEWCO2. Anche in questa fase non si riscontra un vantaggio fiscale indebito, poiché gli interessi passivi deducibili dalle società finanziate sono trattati in modo simmetrico agli interessi attivi percepiti

dagli istituti di credito, senza determinare vantaggi fiscali per i soggetti coinvolti, né ai fini IRES né IRAP.

In sintesi, l'operazione descritta non appare abusiva in quanto non genera vantaggi fiscali indebiti e le operazioni sono giustificate da ragioni economiche e gestionali reali.

RISPOSTA N.35/2024

OGGETTO: Articolo 173 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) e articolo 1o-bis della legge 27 luglio 2000, n.212. Operazione di scissione totale asimmetrica verso due beneficiarie di nuova costituzione.

Gli istanti chiedono il parere in ordine all'eventuale abusività di un'operazione di riorganizzazione degli assetti societari. Il progetto di riorganizzazione prevede la scissione non proporzionale totale della società Alfa in due nuove società, Beta e Gamma:

- Beta sarà costituita da Caio e dalla società Delta, che saranno i soci esclusivi di Beta. A Beta verrà assegnato il 44,47% del patrimonio di Alfa.
- Gamma sarà costituita da Mevia, Calpurnia e dal Trust, che saranno i soci esclusivi di Gamma. A Gamma verrà assegnato il 55,53% del patrimonio di Alfa.

Sotto il profilo della disciplina antiabuso, l'operazione di scissione è fiscalmente neutrale e il passaggio del patrimonio della società scissa ad una o più beneficiarie non determina la fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario d'impresa. Dato che verranno trasferiti alle società beneficiarie attività e passività della scissa, l'operazione non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito.

Con riguardo alle due beneficiarie, permanendo il regime del reddito d'impresa, si osserva una continuità nei valori fiscali, di modo tale per cui la tassazione sui plusvalori degli asset della scindenda resterà latente in capo alle beneficiarie e, dunque, rinviata al successivo realizzo. Affinché non siano ravvisabili profili elusivi, è però condizione essenziale che la scissione si caratterizzi come operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale. Inoltre, è necessario che nessun asset societario deve essere impiegato per raggiungere obiettivi estranei ad un contesto imprenditoriale e che da ciascuna società post-scissione non provengano flussi finanziari diversi dai dividendi a favore dei rispettivi soci. Sulla base di tali considerazioni, l'operazione di riorganizzazione societaria non presenta profili di abuso.



Con riferimento al comparto dell'Iva, si osserva che sono esclusi dal campo di applicazione del tributo i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società (lettera f), dell'articolo 2, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633). Anche in tal caso, affinché non siano ravvisabili profili elusivi, occorre che le operazioni non siano volte alla mera assegnazione dei beni della società scissa ma che determinino una riorganizzazione aziendale.

Con riguardo alle imposte di registro, ipotecaria e catastale, alla scissione trova applicazione delle imposte in misura fissa e dunque non comportano un vantaggio fiscale indebito.

RISPOSTA N. 22/2024

OGGETTO: Operazione di merger leveraged buy-out (MLBO) – fusione inversa – retrodatazione – posizioni soggettive delle società partecipanti – disapplicazione – condizioni – consolidato fiscale della target – operazione straordinaria – continuazione – perdite ante consolidato fiscale della veicolo – utilizzabilità da parte della fiscal unit – esclusione – reinvestimento da parte degli ex soci – ACE – abuso del diritto – condizioni – probatorio ACE finanziamento soci e aumento di capitale – disapplicazione disciplina antielusiva – condizioni.

La risposta ha ad oggetto l'acquisizione delle partecipazioni di ALFA e la successiva fusione per incorporazione della società veicolo dell'operazione (BETA).

L'operazione di reinvestimento da parte degli ex soci di maggioranza di ALFA (DELTA e EPSILON, tramite la società interamente partecipata THETA) potrebbe configurare un vantaggio fiscale indebito. Questo avviene perché l'operazione crea artificialmente una "base ACE" in capo alla società veicolo (BETA), senza introdurre nuove risorse finanziarie. Pur comportando un incremento patrimoniale per la società veicolo, l'operazione non rispetta lo scopo della disciplina ACE, che richiede l'apporto di nuove risorse finanziarie. Inoltre, il reinvestimento appare come una mera operazione "circolare", senza effetti economici reali, finalizzata esclusivamente a ottenere un indebito vantaggio fiscale sotto forma di "base ACE".

L'oggetto del sindacato antiabuso riguarda il flusso "circolare" di denaro relativo al reinvestimento effettuato dagli ex soci di maggioranza di ALFA. Secondo il principio di diritto n. 1 del 2019, un'opzione più corretta avrebbe richiesto che i soci reinvestitori compensassero il credito derivante dalla vendita delle loro partecipazioni nella target con l'importo da reinvestire nella veicolo (BETA). In questo modo, il denaro non sarebbe transitato attraverso la "cassa" di BETA, impedendo che fosse utilizzato dalla società veicolo per acquisire ulteriori asset patrimoniali.



In assenza di apprezzabili ragioni extrafiscali non marginali addotte dai contribuenti che giustificano in maniera inequivocabile la necessità di strutturare il reinvestimento da parte degli ex soci di ALFA nel modo prescelto, l'operazione è da considerarsi abusiva ai fini della disciplina ACE.

RISPOSTA N. 200/2024

OGGETTO: Conferimenti di partecipazioni – art. 177, commi 2 e 2-bis del Tuir – fusione per incorporazione delle conferitarie – art. 172 del Tuir – valutazione antiabuso – fattispecie di abuso del diritto – condizioni

Il caso riguarda una società che è una holding di partecipazioni e gestione immobiliare, controllata al 51,xx% da TIZIO e al 48,xx% da CAIA. La società detiene il 100% di BETA, acquisita tramite il "Conferimento N+2" da TIZIO, che aveva precedentemente costituito BETA nel "Conferimento N", trasferendo partecipazioni in GAMMA e DELTA. La Società intende ora procedere con la fusione per incorporazione di BETA per semplificare la struttura societaria e ottimizzare la gestione delle risorse e dei flussi economici-finanziari. La Società chiede se la Fusione, in relazione ai precedenti Conferimenti (N e N+2) effettuati a favore di BETA e della stessa Società, costituisca un abuso del diritto nell'ambito delle imposte dirette.

Per considerare un'operazione abusiva, l'Amministrazione finanziaria deve provare tre presupposti:

- **Vantaggio fiscale indebito**, ovvero benefici ottenuti in contrasto con le finalità delle norme fiscali.
- **Manca di sostanza economica**, con operazioni che non producono effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.
- **Essenzialità del vantaggio fiscale**, ossia che l'obiettivo principale sia ottenere il vantaggio fiscale.

Se uno di questi presupposti manca, l'operazione non è abusiva. Inoltre, operazioni giustificate da ragioni extrafiscali valide (come organizzative o gestionali) non sono considerate abusive, anche se presentano i tre presupposti.

Si ritiene che il disegno riorganizzativo descritto, che include i Conferimenti e la Fusione, è stato formalmente realizzato nel rispetto delle normative fiscali, ma con l'obiettivo finale di ottenere un vantaggio fiscale in contrasto con la ratio delle disposizioni fiscali applicabili. In dettaglio, con il Conferimento N, TIZIO ha trasferito, con neutralità fiscale, le proprie partecipazioni del 49% in GAMMA e DELTA a BETA, società da lui interamente posseduta. Successivamente, con il Conferimento N+2, ha trasferito (sempre in neutralità fiscale) la sua quota del 100% in BETA alla Società. In questo modo, TIZIO è passato da una



partecipazione diretta a GAMMA e DELTA a una partecipazione indiretta tramite la holding BETA, che è diventata controllata dalla Società.

Il passaggio della Fusione per incorporazione di BETA nella Società, posseduta al 51,xx% da TIZIO e al 48,xx% da CAIA, dimostra che l'intera riorganizzazione è stata pianificata per trasferire le partecipazioni nella Società (incorporante) di TIZIO e CAIA.

Dalla combinazione di tali operazioni risulta, dunque, un indebito vantaggio fiscale non realizzato dalla Società, ma da TIZIO.

Anche sotto il profilo dell'assenza di sostanza economica, si deve ritenere che la sequenza di operazioni sia inidonea a produrre effetti economici significativi diversi dai vantaggi fiscali.

Si deve ritenere che sussista anche l'ultimo requisito, infatti il complesso delle operazioni appare destinato unicamente a ridurre il carico fiscale nei confronti di TIZIO, senza altre ragioni alla base della sequenza dei negozi indicati.

Infine, occorre analizzare la sussistenza o meno di valide ragioni extra-fiscali non marginali. A tal proposito, si rileva che le ragioni indicate dalla società (quali, ad esempio, quello di perseguire economie di scala, razionalizzare l'organigramma, ridurre i costi, concentrare le risorse) non siano pertinenti né afferenti alla situazione concreta rappresentata. La società, infatti, non ha presentato alcun elemento che giustifichi il mancato compimento della condotta più lineare e logica (ovvero il conferimento diretto).

RISPOSTA N. 37/2024

OGGETTO: Articoli 172, comma 7, e 173, comma 10, del testo unico delle imposte sui redditi (approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917: "TUIR" e articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n.212. Operazione di scissione seguita dalla contestuale fusione della società oggetto di scissione nella beneficiaria

Il caso riguarda un'operazione di scissione parziale proporzionale di ALFA a favore di BETA con assegnazione a quest'ultima della partecipazione totalitaria in GAMMA. Il patrimonio di GAMMA non contiene elementi rilevanti, tranne un credito nei confronti della tesoreria centralizzata del gruppo, che è di proprietà di BETA. Dopo la scissione, ALFA perderà la partecipazione totalitaria in GAMMA, che non è utile al suo modello di business. Al termine dell'operazione, ALFA avrà solo gli asset necessari per la sua attività principale. Inoltre, grazie alla scissione, BETA acquisirà il possesso totale delle partecipazioni in GAMMA, permettendo così di procedere con la fusione di GAMMA in BETA, in forma semplificata secondo l'art. 2505 del Codice civile, con l'obiettivo di semplificare le funzioni all'interno del Gruppo.

In merito alla scissione ALFA in sé considerata, si afferma che:



- L'operazione determina la proporzionale ripartizione degli asset della società scindenda fra i soggetti coinvolti che in seguito procederanno a svolgere le rispettive attività d'impresa.
- Non essendo previsto alcun conguaglio in denaro, né realizzo di plusvalenze, la fattispecie è conforme alla disposizione di cui al co.3 dell'art 173 del TUIR (per cui la scissione totale o parziale di una società, sia verso altre società già esistenti che verso nuove costituite, non comporta il realizzo né la distribuzione di plusvalenze o minusvalenze sui beni della società scissa).
- L'operazione sarà contraddistinta dalla continuità dei valori fiscali.
- La Scissione di ALFA comporterà il trasferimento a favore della società beneficiaria di una parte del patrimonio netto di ALFA, che, ai fini fiscali, sarà considerato composto da riserve di capitale e/o da riserve di utili, nella stessa proporzione in cui queste riserve esistevano nella società scissa prima dell'operazione. In altre parole, il patrimonio netto attribuito alla beneficiaria rispetterà la natura (capitale e/o utile) delle voci di patrimonio netto presenti nella società scindenda, mantenendo le stesse proporzioni.
- Il costo fiscale della partecipazione detenuta da BETA in ALFA verrà ridotto, per effetto della Scissione, in ragione del rapporto tra il valore effettivo delle partecipazioni in GAMMA e il complessivo valore effettivo di ALFA.

Si precisa, infine, che è necessario che la scissione sia caratterizzata come un'operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale.

Per tali motivi, non si ravvisano vantaggi fiscali indebiti.

Alla stessa conclusione si arriva anche la scissione venga considerata congiuntamente alla fusione GAMMA in quanto, tenendo presente la strategia del gruppo volta a dismettere le società non più necessarie e a sfruttare le sinergie delle diverse entità, l'estinzione di GAMMA appare legittimamente conseguibile con un'operazione di fusione per incorporazione. Inoltre, anche la fusione di GAMMA garantisce il mantenimento dei beni in regime di impresa delle società coinvolte e la continuità dei valori fiscali.

In conclusione, non si ravvisa alcun vantaggio fiscale indebito e non si prosegue nel riscontro di ulteriori elementi costitutivi dello stesso.

RISPOSTA N. 301/2022

OGGETTO: Riorganizzazione societaria. Analisi antiabuso ai fini del regime del consolidato fiscale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR.

Il caso riguarda una società (ALFA) che è parte integrante di un sistema di importazione insieme a BETA.

La gestione congiunta verrà realizzata tramite le seguenti operazioni di riorganizzazione:



- La costituzione in Italia di una nuova società a responsabilità limitata da parte di ALFA (NewCo)
- Il conferimento da ALFA a NewCo delle partecipazioni detenute nelle società target
- La cessione da ALFA a BETA del 50% delle azioni di NewCo a meno di una
- Esercizio da parte di NewCo dell'opzione di accedere al consolidato fiscale facente capo ad ALFA.

Per poter procedere all'analisi, occorre accertare il verificarsi dei 3 presupposti che configurano la

fattispecie di abuso di diritto:

1. La realizzazione di un vantaggio fiscale indebito
2. L'assenza di sostanza economica delle operazioni
3. L'essenzialità del conseguimento di un vantaggio fiscale

Innanzitutto, si ricorda che in linea di massima le operazioni che comportano una modifica dei requisiti

previsti per l'accesso al regime consolidato fiscale (comprese quelle relative alla modifica della struttura della catena societaria) al fine di realizzare situazioni di controllo rilevanti ai fini del consolidamento, non possono essere automaticamente qualificate come elusive. Da ciò si desume che porre in essere operazioni volte ad approfittare di opportunità e vantaggi messi a disposizione dall'ordinamento tributario non possono configurare una fattispecie di abuso del diritto.

Con riferimento al caso in esame, l'operazione di riorganizzazione consentirà, da un lato, ad ALFA di esercitare su NewCo un controllo congiunto unitamente a BETA e, dall'altro, di mantenere rispetto a NewCo la posizione di controllo di diritto, al fine di consentire l'accesso al consolidato ALFA.

La cessione del 50% -1 delle azioni di NewCo a BETA non rende indebiti i vantaggi conseguiti dall'esercizio dell'opzione per il consolidato ALFA in quanto il legislatore, nel definire il rapporto di controllo di diritto rilevante per l'esercizio della tassazione di gruppo, non ha identificato circostanze ulteriori al mero controllo di diritto assembleare e alla partecipazione al capitale e all'utile della società controllata NewCo.

Infine, è necessario valutare l'eventuale profilo abusivo nel caso in cui NewCo permanga nel Consolidato ALFA a seguito del passaggio azionario. A tal punto si precisa che in presenza delle condizioni che legittimano l'accesso al regime del consolidato fiscale, anche il rimanere in tale regime non realizza alcun vantaggio fiscale indebito.

Per le ragioni sopra descritte l'adesione al consolidato ALFA da parte di NewCo a seguito della cessione a BETA del 50%-1 delle azioni di NewCo non presenta la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e dunque non integra i presupposti di una fattispecie di abuso del diritto.



RISPOSTA N. 142/2022

OGGETTO: Interpello antiabuso. Operazione di MLBO abusiva preordinata acconsentire alla target la deduzione degli oneri finanziari in contrasto con i principi stabiliti dall'articolo 96 del Tuir

L'operazione descritta coinvolge una complessa ristrutturazione societaria che include l'acquisizione del gruppo BETA e la successiva fusione inversa tra la Veicolo S.r.l. (acquirente indiretta) e la I S.p.A. (target italiana). L'obiettivo dichiarato dall'istante è quello di creare un debito nella società target che possa consentire la deduzione fiscale degli oneri finanziari ai sensi dell'articolo 96 del TUIR.

L'Agenzia delle Entrate applica l'articolo 10-bis dello Statuto del Contribuente, secondo il quale

un'operazione è abusiva se sono presenti i seguenti requisiti:

- **Vantaggio fiscale indebito:** Nel caso specifico, si rileva che l'operazione genera un vantaggio fiscale significativo attraverso la deduzione degli interessi passivi derivanti dal debito creato nella target (la I S.p.A.). Questo vantaggio fiscale è considerato indebito perché non corrisponde a un effettivo finanziamento per l'acquisizione della società target. Il debito generato dalla fusione inversa comporta due effetti fiscali principali: consente il trasferimento di liquidità all'interno del gruppo senza distribuire utili e crea oneri finanziari deducibili. Questo meccanismo è ritenuto abusivo, poiché aggira le modalità ordinarie per il trasferimento di utili o capitale e crea artificialmente spese deducibili, contravvenendo alle disposizioni dell'articolo 96 del TUIR.
- **Assenza di sostanza economica:** La Veicolo S.r.l., creata in Italia per realizzare l'acquisizione non ha mai ricevuto la provvista finanziaria necessaria per acquisire la I S.p.A. Di fatto, questa era già posseduta a monte del gruppo, e la Veicolo è stata usata solo per generare un debito artificiale. La fusione inversa è quindi ritenuta un'operazione circolare: non aggiunge valore economico né apporta effetti economici significativi, ma mira solo alla creazione del debito per ottenere deduzioni fiscali.
- **Essenzialità del vantaggio fiscale:** Non sono stati individuati motivi economici o organizzativi che avrebbero giustificato l'operazione in assenza del risparmio fiscale.

Infine, l'Agenzia delle Entrate ha analizzato la presenza di possibili ragioni extrafiscali, ovvero motivazioni economiche o organizzative, che potessero giustificare l'operazione, anche solo parzialmente. Tuttavia, ha concluso che non esistono valide ragioni extrafiscali, non marginali, a supporto dell'operazione. Per questo motivo, ha confermato che la struttura dell'operazione non rispondeva a un interesse economico sostanziale, ma era destinata esclusivamente al conseguimento di un vantaggio fiscale.



RISPOSTA N.32/2021

OGGETTO: Articoli 87 e 101 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Valutazione antiabuso di operazioni su titoli partecipativi.

Il caso riguarda una società che prospetta la seguente serie di operazioni:

- Acquisto partecipazioni Alfa e Beta e iscrizione delle medesime nelle immobilizzazioni finanziarie
- Cessione totale dei titoli con realizzo di plusvalenza pex
- Acquisto nuove azioni Alfa e Beta con iscrizione delle prime nell'attivo circolante e delle seconde nelle immobilizzazioni finanziarie
- Cessione delle sole azioni Alfa con realizzo di minusvalenza no pex
- Acquisto di nuove acquisizioni Alfa

In relazione al comparto IRES/IRAP, si osserva che la disciplina della “participation exemption” (art. 87 TUIR) prevede l'esenzione da IRES delle plusvalenze derivanti dalla cessione di azioni o quote di partecipazioni in società aventi i seguenti requisiti:

1. Ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello della cessione
2. Classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie sin dal primo bilancio
3. Residenza fiscale/localizzazione dell'impresa in uno Stato diverso da quelli a regime fiscale privilegiato
4. Esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale

Nel caso in esame l'istante riferisce di aver realizzato una plusvalenza esente ed una minusvalenza deducibile, in quanto priva dei requisiti pex.

In conclusione, si ritiene che le operazioni di cessione e riacquisto descritte non comportano il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito in quanto le operazioni determinano effetti legati all'ordinaria applicazione delle disposizioni di cui all'art. 86,87 e 101 del TUIR.

RISPOSTA 450/2022

OGGETTO: Scambi di partecipazioni - Valutazione antiabuso di preliminari operazioni di cessione di partecipazioni sottosoglia indirettamente detenute dal conferente in favore della società conferitaria e preventive donazioni di quote di partecipazione della conferita e della conferitaria - Articolo 177, comma 2-bis, del TUIR.



Il caso riguarda una riorganizzazione societaria, la quale mira a suddividere una holding familiare (ALFA Holding S.p.A.), partecipata da due famiglie, in due distinte holding, ciascuna riferita a un ramo

familiare. Lo scopo è di semplificare la gestione delle decisioni, consentendo maggiore autonomia a ciascun ramo familiare nei propri investimenti e nel passaggio generazionale. Le operazioni principali includono:

- Donazioni di quote: Viene proposto il trasferimento gratuito di quote di partecipazione tra i soci della holding per consolidare le quote all'interno di ciascun ramo familiare.
- Vendita di partecipazioni "ostative": Le quote di partecipazioni che ostacolano la riorganizzazione verranno vendute al valore di mercato alle due holding di ramo, con pagamento mediante fondi messi a disposizione dai soci.
- Conferimento delle quote: I soci trasferiranno le loro partecipazioni in ALFA Holding S.p.A. alle due nuove holding, ciascuna riferita a un ramo familiare, in modo da realizzare una suddivisione efficace.

Si osserva che il regime fiscale agevolato derivante dall'applicazione dell'articolo 177, comma 2-bis, del TUIR (conferimento in neutralità fiscale) non costituisce un vantaggio indebito. Questo

perché le operazioni, oltre a rispettare le condizioni della legge, sono coerenti con la finalità di riorganizzazione del gruppo e non introducono agevolazioni indebite o risparmi fiscali non giustificati. Si riconosce, inoltre, che la riorganizzazione è motivata da valide ragioni economiche e organizzative, come l'ottimizzazione della gestione e la semplificazione del processo decisionale.

L'operazione consente una gestione più autonoma dei rami familiari e facilita il passaggio generazionale. Questo conferisce sostanza economica alle operazioni, che non risultano meramente strumentali per ottenere un risparmio fiscale. Infine, la vendita delle partecipazioni "ostative" è stata proposta al valore corrente di mercato, rafforzando la trasparenza dell'operazione e riducendo il rischio di manipolazioni ai fini fiscali, poiché tali partecipazioni sono alienate al valore reale e non tramite operazioni simulate.

RISPOSTA 503/2022

OGGETTO: Disapplicazione delle disposizioni antielusive di cui agli articoli 172, comma 7 e 173, comma 10, del TUIR in presenza di operazioni di fusione e scissione. Analisi anti-abuso, ai fini delle imposte dirette relativa alla scissione parziale proporzionale a favore del socio. Analisi anti-abuso, ai fini dell'imposta di registro, della serie di atti negoziali di conferimento



d'azienda, cessione delle partecipazioni e fusione per incorporazione della società partecipata.

L'Agenzia delle Entrate ha condotto un'analisi approfondita sulla possibile natura abusiva di due operazioni di riorganizzazione societaria proposte da ALFA: la Scissione ALFA1 e la Fusione ALFA3.

Per quanto riguarda il primo quesito, l'operazione consiste nella scissione parziale proporzionale di ALFA1 a favore di ALFA con assegnazione a quest'ultima della partecipazione totalitaria in ALFA5.

La valutazione antiabuso ha ad oggetto le previsioni dell'art 173 del TUIR, secondo cui 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. Ai sensi di tale disposizione, dunque, l'operazione di scissione è fiscalmente neutrale e il passaggio del patrimonio della società scissa ad una o più società beneficiarie non determina la fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario di impresa. La scissione è di regola neutrale anche per i soci: la sostituzione delle partecipazioni originarie con partecipazioni nella beneficiaria non genera materia imponibile né costi fiscalmente deducibili in capo ai soci. La fattispecie descritta appare quindi conforme a tale disposizione, non essendo previsto alcun conguaglio in denaro, né il realizzo di plusvalenze o il conseguimento di ricavi per i soci.

Inoltre, il patrimonio netto residuo attribuito alla società beneficiaria sarà formato nel rispetto della natura (capitale e/o utile) delle poste di patrimonio netto presenti nella società scendendo le medesime proporzioni.

Infine, affinché non siano ravvisabili profili elusivi, è necessario che la scissione si caratterizzi come un'operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale.

Non sussistendo il primo presupposto dell'abuso del diritto, non si prosegue nel riscontro degli ulteriori elementi consecutivi.

Il secondo quesito, invece, è inerente alla fusione ALFA 3, la quale si articola nei seguenti negozi giuridici:

1. Il conferimento del ramo d'azienda da ALFA6 alla newco ALFA3
2. La successiva cessione totalitaria delle partecipazioni detenute in ALFA3 a favore di ALFA
3. La fusione per incorporazione della società conferitaria ALFA3 nella società cessionaria delle partecipazioni ALFA



Si ritiene che tali combinazioni di negozi giuridici comportino il conseguimento di un vantaggio di imposta indebito dato dalla differenza tra l'imposta di registro in misura fissa applicabile alle tre operazioni, rispetto all'imposta di registro in misura proporzionale.

Per quanto riguarda gli ulteriori elementi che costituiscono la fattispecie dell'abuso del diritto, l'operazione non appare priva di sostanza economica. Le prime due fasi dell'operazione sono avvenute in un momento temporale in cui la strategia aziendale era dettata dall'azionista di riferimento dell'epoca, ossia il gruppo GAMMA, in cui il gruppo ALFA era organizzato attraverso entità giuridiche separate. La fusione ALFA3, quindi, rientra nella complessiva di riorganizzazione del gruppo ALFA, avente il duplice obiettivo di ridurre i costi amministrativi e di governance e al contempo sfruttare al massimo le sinergie operative tra le diverse attività del gruppo ALFA. Ciò posto, si ritiene non sussistente il requisito della sostanza economica e per questo motivo deve ritenersi conclusa negativamente l'analisi antiabuso.

RISPOSTA N. 5 2023

OGGETTO: Scambi di partecipazioni – Diversi quesiti interpretativi, richiesta di disapplicazione e valutazione antiabuso in materia di "conferimenti di partecipazioni detenute in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni" – Articolo 177, comma 2-bis, del TUIR.

Il caso riguarda l'eventuale abusività di operazioni per mezzo delle quali si otterrebbe la suddivisione della totalità delle partecipazioni della BETA tra due holding unipersonali facenti capo a due soci persone fisiche, che in tal modo deterrebbero indirettamente il 47,95% ciascuno delle partecipazioni della capogruppo. I percorsi prospettati sono i seguenti:

1. Percorso n. 1: prevede il conferimento da parte dei Fratelli della propria rispettiva partecipazione del 42,7% nella BETA in due distinte società a responsabilità limitata (Holding A e Holding B) interamente partecipate da ciascuno di essi e la successiva parziale non proporzionale di ALFA con assegnazione alle due nuove società della metà esatta ciascuna della partecipazione del 10,5% al capitale della BETA. Con riferimento a tale percorso gli istanti chiedono se la successiva donazione di quote di partecipazione della Holding A e della Holding B agli eredi dei Fratelli possa essere considerata come un aggiramento della condizione presente alla lettera a), comma 2-bis laddove viene richiesto che le società conferitarie siano interamente partecipate dal conferente.
2. Percorso n.2: prevede il conferimento da parte dei Fratelli della propria partecipazione del 42,7% di BETA nella ALFA (che si troverebbe a detenere una



3. partecipazione del 95,9% della BETA) con successiva scissione parziale non proporzionale di ALFA con assegnazione alle due nuove società (Holding A e Holding B) della metà esatta ciascuna del 95,9% al capitale della BETA. Con riferimento a tale percorso gli istanti chiedono se possa configurarsi un aggiramento delle disposizioni del comma 2-bis dell'art 177 del TUIR a causa dell'assenza del vincolo delle soglie percentuali minime delle partecipazioni indirettamente possedute.

In riferimento al primo quesito, nell'ambito della disciplina prevista dal comma 2-bis dell'art. 177 del TUIR, le donazioni delle quote di holding conferitarie, finalizzate a realizzare un graduale passaggio generazionale in un'ottica di continuità imprenditoriale, non comportano un indebito risparmio d'imposta e, di conseguenza, non presentano profili di abuso connessi alla fruizione del regime di realizzo controllato.

Per quanto riguarda il secondo quesito, l'Agenzia rileva come le operazioni poste in essere siano finalizzate all'attribuzione di maggiore autonomia e discrezionalità a ciascun ramo, alla semplificazione dei processi decisionali, alla conservazione dell'equilibrio dei voti nell'assemblea di BETA, al perseguimento di un'autonoma politica di dividendi e, infine, alla razionalizzazione dell'assetto societario.

Dal punto di vista fiscale, i conferimenti in società sono equiparati alle cessioni a titolo oneroso. Pertanto, nel momento in cui una persona fisica non in regime d'impresa, conferisce la propria partecipazione già detenuta in una società holding, unipersonale o pluripersonale, realizza una plusvalenza. Tuttavia, le disposizioni previste dai commi 2 e 2-bis dell'art. 177 del TUIR stabiliscono un criterio di valutazione delle partecipazioni ricevute a seguito di conferimento, ai fini della determinazione del valore per il soggetto conferente. L'applicazione di tale criterio può non generare alcuna plusvalenza qualora il valore di iscrizione delle partecipazioni conferite corrisponda all'ultimo valore fiscalmente riconosciuto.

Ciò premesso, nel presupposto che BETA non si qualifichi come società holding e le due neocostituite non cedano azioni a BETA, la riorganizzazione societaria delineata dal secondo percorso non costituisce un'operazione abusiva, anche se il percorso n.1 appare più lineare.

RISPOSTA N. 199/2021

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. c), legge 27 luglio 2000, n. 212. Valutazione antiabuso di una operazione di conferimento di partecipazioni in una NEWCO seguito dalla successiva cessione da parte di NEWCO delle partecipazioni ricevute, in esecuzione di un patto parasociale e di un accordo integrativo



Le operazioni descritte nell'istanza riguardano il conferimento, da parte dell'Istante (persona fisica), delle partecipazioni detenute in ALFA S.p.A. (pari al 60% del capitale sociale) e in BETA S.r.l. (pari al 100% del capitale sociale) in una NEWCO Holding di nuova costituzione, che potrà essere strutturata nella forma di S.r.l. o S.p.A. Successivamente, le partecipazioni acquisite da NEWCO Holding in ALFA S.p.A. saranno cedute alla società olandese DELTA. Questa cessione si realizzerà in esecuzione di un contratto preliminare stipulato nel 2013 e di un accordo integrativo firmato con DELTA il 17 luglio 2020, che prevede la possibilità del conferimento e stabilisce che la cessione del 60% potrà avvenire, su richiesta dell'Istante e salvo sua decisione contraria, non prima del 30 giugno 2022 e non oltre il 30 giugno 2023, con facoltà di proroga concordata tra le parti.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 177 del TUIR, applicabile anche a soggetti privati non imprenditori «le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), del Codice civile, ovvero incrementa tale controllo in virtù di un obbligo legale o statutario, sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento». Se i requisiti normativi sono rispettati, le partecipazioni ricevute dal conferente sono quindi valutate in base alla corrispondente quota del patrimonio netto della società conferitaria derivante dal conferimento. Ciò può comportare l'assenza di plusvalenze imponibili nel caso in cui il valore di iscrizione delle partecipazioni ricevute dalla NEWCO corrisponda all'ultimo valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite (cosiddetta "neutralità indotta").

Per quanto riguarda l'applicabilità delle disposizioni antiabuso previste dal comma 3 dell'art. 177 del TUIR, si rileva che il conferente, essendo una persona fisica non imprenditore, realizza plusvalenze considerate redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del TUIR.

Pertanto, si condivide la posizione dell'Istante, che esclude l'applicazione del comma 3 in questa fattispecie.

In relazione al regime PEX ex art. 87 del TUIR, il conferimento riconducibile al comma 2 dell'art. 177 non rientra nella disciplina dell'estensione dell'holding period a 60 mesi prevista dal comma 2-bis. Restano applicabili le disposizioni ordinarie, inclusi i requisiti di classificazione delle partecipazioni come immobilizzazioni finanziarie e di residenza fiscale del soggetto partecipato. Infatti, l'applicazione del regime pex è subordinata alla classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso. L'obbligo di vendita, confermato nell'accordo integrativo del 2020, non risulta compatibile con una destinazione durevole delle partecipazioni nel portafoglio della NEWCO. Tuttavia, l'Istante specifica che le partecipazioni saranno iscritte come immobilizzazioni finanziarie nella voce "Partecipazioni in imprese controllate", in considerazione dell'attività di regia che la NEWCO eserciterà sulle società controllate.



Infine, l'operazione prospettata, che beneficia della neutralità fiscale nella fase di conferimento e della tassazione parziale in regime PEX nella fase di cessione, non configura un risparmio d'imposta indebito. Pertanto, non emergono profili di abuso.

RISPOSTA N. 643/2020

OGGETTO: Valutazione antiabuso ex art. 10-bis della L. n. 212 del 2000 - fusione - crediti d'imposta.

L'interpello analizza la possibile configurazione di abuso del diritto, ai sensi dell'articolo 10-bis della Legge n. 212/2000, in relazione al trasferimento del Credito R&S dalla società BETA alla società ALFA a seguito di una fusione per incorporazione. Il Credito R&S, maturato dalla società GAMMA tra il 200x e il 200y, è stato oggetto di più passaggi societari. La GAMMA, inizialmente titolare del credito, è stata incorporata dalla società BETA nel 20aa. Quest'ultima, dopo un periodo di inattività, ha ceduto la sua unica azienda alla ALFA senza includere il credito R&S, che è stato poi trasferito alla ALFA attraverso la successiva fusione per incorporazione.

L'Agenzia ritiene che, nel caso specifico, il trasferimento del Credito R&S tramite fusione non violi la normativa fiscale. Questo perché la fusione rappresenta un'operazione straordinaria che comporta una continuità giuridica e fiscale tra le società coinvolte. Ai sensi dell'articolo 2504-bis, comma 1, del Codice civile e dell'articolo 172, comma 4, del TUIR, la società incorporante subentra nei diritti e negli obblighi della società incorporata, inclusi i crediti fiscali. Pertanto, il trasferimento del credito alla ALFA è avvenuto come effetto tipico della fusione, e non in conseguenza di un'operazione volta a monetizzare il credito o a ottenere un risparmio fiscale indebito.

L'Agenzia evidenzia che, benché l'attività che ha originato il credito R&S (un centro di ricerca attivo tra il 200x e il 200y) non sia più operativa da tempo e la titolarità del credito sia stata interessata da molteplici passaggi societari, tali circostanze non determinano di per sé l'abusività della fusione. Inoltre, la cessione dell'unica azienda della BETA alla ALFA, avvenuta prima della fusione e senza comprendere il credito R&S, non influisce sulla valutazione, poiché il credito è stato trasferito esclusivamente tramite la fusione e non attraverso atti volti a realizzarne il valore economico.

L'Agenzia conclude che non vi è un vantaggio fiscale che possa qualificarsi come indebito ai sensi della normativa sull'abuso del diritto.



RISPOSTA N. 282/2021

OGGETTO: Abuso di diritto di cui all'articolo 10 bis della legge n. 212 del 2000 ai fini delle imposte sui redditi, imposte indirette IVA e registro di un'operazione di riorganizzazione aziendale.

La società istante, una holding mista interamente controllata dalla Alfa S.r.l., intende riorganizzare il gruppo trasferendo attività non pertinenti al proprio core business, come la coltivazione e la gestione immobiliare, alla controllante Alfa tramite una scissione parziale. L'operazione prevede il trasferimento di partecipazioni in società non agricole, rapporti finanziari, eccedenze di liquidità e alcune risorse professionali a favore della controllante, mantenendo sotto la società istante solo le attività vinicole e la gestione di partecipate agricole. Dal punto di vista civilistico, la scissione avverrebbe in regime di neutralità fiscale, senza modifiche nella composizione degli assetti partecipativi.

L'Agenzia delle Entrate, valutando la scissione ai sensi dell'articolo 10-bis della Legge n. 212/2000 sull'abuso del diritto, conclude che l'operazione non configura alcun vantaggio fiscale indebito. In particolare, evidenzia che la scissione mira a un'effettiva riorganizzazione aziendale, con finalità extrafiscali rilevanti come la concentrazione delle attività vinicole nella società istante e la gestione attiva delle partecipazioni trasferite da parte della beneficiaria. Il trasferimento del patrimonio avviene nel rispetto dell'articolo 173 del TUIR, senza fuoriuscita di beni dal regime d'impresa, né utilizzo di regimi agevolati. Anche ai fini IVA, l'Agenzia conferma che l'operazione rispetta il regime di neutralità fiscale previsto per le riorganizzazioni aziendali, purché le società beneficiarie continuino l'attività d'impresa. Tuttavia, sottolinea l'obbligo di rettifica della detrazione IVA per i beni ammortizzabili trasferiti, ove necessario. Per quanto riguarda l'imposta di registro, l'operazione non è ritenuta abusiva e beneficia dell'applicazione dell'imposta in misura fissa, come previsto per fusioni e scissioni.

RISPOSTA N. 496/2022

OGGETTO: Interpello Articolo 11, comma 1, lett. c), legge 27 luglio 2000, n.212 Valutazione antiabuso di un'operazione di scissione preceduta da un conferimento ai sensi dell'articolo 177, comma 2, del TUIR

La situazione descritta riguarda una scissione parziale non proporzionale della società Alfa, con la creazione di due entità beneficiarie: Beta (società già esistente) e Epsilon (società neocostituita).



Le due società beneficiarie appartengono a due distinti nuclei familiari, A e B. Prima della scissione, i soci Tizio, Mevia e Caio (che detengono partecipazioni in Alfa) effettuano un conferimento congiunto a favore di Beta delle partecipazioni detenute nella scindenda Alfa, pari ciascuna al 1,92% del capitale sociale.

Il conferimento delle quote in Alfa a Beta è previsto avvenga in neutralità fiscale, ai sensi dell'articolo 177, comma 2, del TUIR, il che implica che non ci sarà alcuna tassazione immediata sul conferimento, né una realizzazione di plusvalenze o minusvalenze per i soci conferenti. In base alla neutralità fiscale prevista dalla normativa, il valore delle quote conferite non viene determinato sulla base della loro valutazione di mercato, ma in relazione all'aumento di patrimonio netto della società conferitaria (Beta) derivante dal conferimento stesso. In altre parole, non ci sarà una tassazione immediata sul conferimento, ma il valore delle partecipazioni trasferite sarà calcolato sulla base dell'aumento di patrimonio netto contabile di Beta, senza che emerga alcuna plusvalenza o minusvalenza al momento del conferimento, se il valore di iscrizione delle partecipazioni corrisponde a quello del patrimonio netto di Beta. Il conferimento permette a Beta di ottenere il controllo di diritto della società Alfa, passando dal 48,99% al 54,75% del capitale sociale, consentendo una maggiore governance su Alfa. Le ragioni dichiarate per il conferimento sono quelle di semplificare la gestione di eventuali scambi azionari futuri legati alla scissione di Alfa, che mira a una separazione delle attività fra i due nuclei familiari coinvolti.

Per quanto riguarda il patrimonio di Alfa trasferito alle due beneficiarie, Beta ed Epsilon, si prevede che esso consista principalmente nella partecipazione in Gamma, la quale, a sua volta, ha ottenuto dividendi derivanti dalla vendita di una partecipazione in Delta, in favore di un fondo di investimento. Sebbene la partecipazione in Gamma sia prevista per la liquidazione nel medio periodo, le disponibilità liquide generate dai dividendi saranno trasferite alle due società beneficiarie.

La scissione in sé è un'operazione fiscalmente neutrale, ai sensi dell'articolo 173 del TUIR, il che significa che non ci saranno impatti fiscali immediati per le società coinvolte, a meno che non emergano plusvalenze latenti o riserve di utili che fuoriusciranno dal regime ordinario d'impresa al momento della vendita o liquidazione degli asset trasferiti. In particolare, la scissione non determina il pagamento immediato di imposte sui profitti o sui beni trasferiti, ma solo quando questi beni o profitti usciranno dal regime d'impresa.

Le dichiarazioni delle parti suggeriscono che l'obiettivo della scissione sia quello di permettere ai due nuclei familiari di continuare separatamente i loro percorsi imprenditoriali, dato che il progetto comune di investimento nel settore delle energie rinnovabili si è concluso con la vendita della partecipazione in Delta. Ciò implica che ciascuna delle due società beneficiarie (Beta ed Epsilon) continuerà a perseguire la propria attività d'impresa in modo autonomo.

Tuttavia, affinché l'operazione non venga considerata elusiva, è necessario che la scissione non venga utilizzata come strumento per dissolvere il vincolo societario tra i soci e



trasferire il patrimonio aziendale alle società “di mero godimento” dei soci, ovvero senza attività operativa, con il solo scopo di rinviare la tassazione delle plusvalenze latenti o delle riserve di utili. In pratica, la scissione deve essere giustificata da motivazioni imprenditoriali legittime, come la continuazione dell’attività economica da parte delle due società beneficiarie. Non deve esserci l’intenzione di eludere il sistema fiscale, cercando di sfruttare la neutralità fiscale della scissione per un vantaggio fiscale indebito.

In sintesi, se la scissione viene realizzata per motivi imprenditoriali validi, senza il trasferimento di risorse per scopi personali o familiari, e senza l’intenzione di evitare la tassazione delle plusvalenze o degli utili, l’operazione non può essere considerata abusiva o elusiva. Inoltre, le dichiarazioni delle parti fanno intendere che non ci sono flussi finanziari diretti ai soci (come prestiti o garanzie), e che ogni eventuale distribuzione di risorse avverrà attraverso la distribuzione di dividendi, come sarebbe stato il caso se i soci avessero mantenuto direttamente le partecipazioni in Alfa. Pertanto, la scissione rappresenta un’operazione legittima, senza conseguenze fiscali negative, in linea con le disposizioni fiscali e i principi generali dell’ordinamento tributario.

RISPOSTA N. 217/2024

OGGETTO: Acquisto di azioni proprie – finanziamento bancario – scissione parziale non proporzionale e asimmetrica della controllante/cedente – art. 173 del Tuir – assegnazione di partecipazioni e liquidità – ristori – mancanza – valutazione antiabuso – assenza

Il caso riguarda una riorganizzazione societaria articolata in due operazioni principali: l’acquisto di azioni proprie da parte della società BETA nei confronti di ALFA e una successiva scissione parziale non proporzionale asimmetrica di ALFA a favore di una società di nuova costituzione. L’obiettivo dichiarato è evitare la liquidazione di ALFA, garantendo la prosecuzione delle attività economiche e separando i percorsi imprenditoriali di due gruppi familiari. In precedenza, l’Agenzia delle Entrate aveva ritenuto abusivo un diverso progetto riorganizzativo sottoposto dagli stessi istanti. In merito all’acquisto di azioni proprie, l’Agenzia delle Entrate ha sottolineato che l’operazione produce effetti fiscali equivalenti rispetto a un’eventuale distribuzione di dividendi, evidenziando che non si configura un vantaggio fiscale indebito. La cessione di azioni da ALFA a BETA consentirà alla prima di ottenere liquidità necessaria per sostenere investimenti immobiliari, mentre BETA utilizzerà un finanziamento bancario per l’acquisto delle azioni. L’operazione non compromette l’applicazione del regime di esenzione delle plusvalenze



(PEX), né quello di esclusione dalla tassazione dei dividendi, previsti rispettivamente dagli articoli 87 e 89 del TUIR. La differenza fiscale tra le due modalità è considerata irrilevante, anche considerando il contesto generale della riorganizzazione.

Riguardo alla scissione, l'Agenzia ha ribadito che l'operazione è fiscalmente neutrale, purché finalizzata

alla continuazione delle attività imprenditoriali delle società coinvolte e non sia usata per distrarre risorse a favore dei soci o per scopi estranei all'impresa. In questo caso, entrambe le società continueranno le loro attività commerciali: ALFA utilizzerà le disponibilità liquide per il settore immobiliare, mentre BETA proseguirà la direzione e il coordinamento della controllata. L'Agenzia ha inoltre escluso profili elusivi, dato che non si prevede l'impiego di asset societari per finalità personali o familiari, né la presenza di conguagli.

Infine, valutando nel complesso le due operazioni, si è rilevato che il ricorso alla cessione di azioni proprie per ottenere liquidità, finalizzata alla successiva scissione, non comporta violazioni delle norme tributarie o vantaggi indebiti. L'Agenzia non ha fornito pareri sugli interessi passivi relativi al finanziamento bancario di BETA, poiché tale aspetto non rientra nel quesito esaminato.

RISPOSTA N. 216/2024

OGGETTO: Conferimenti in regime cd. a realizzo controllato – artt. 175 e 177, co. 2 e 2-bis, del Tuir –

partecipazioni – conferimenti contestuali e consecutivi – art. 87 del Tuir – cd. holding period –

individuazione – valutazione antiabuso – non sussiste.

Alfa, una holding interamente posseduta da Tizio, intende riorganizzare la struttura partecipativa del

gruppo. La riorganizzazione prevede conferimenti di quote societarie in Gamma (di cui Alfa detiene il 25%), finalizzati a costituire una nuova società, NH, che acquisirà il controllo del 51% di Gamma e,

indirettamente, delle altre società collegate. Questo controllo sarà poi trasferito ad Alfa attraverso ulteriori conferimenti, consentendo a Tizio di consolidare la propria posizione di controllo sul gruppo. Le operazioni si articolano in tre fasi principali:

1. Secondo Conferimento: conferimento congiunto delle partecipazioni in Gamma da parte di Alfa, Beta (altra holding) e Tizio nella nuova società NH.
2. Terzo Conferimento: conferimento successivo da parte di Tizio ad Alfa delle partecipazioni in NH acquisite tramite il Secondo Conferimento.
3. Eventuale Cessione Futura: possibilità di dismettere in futuro le partecipazioni acquisite tramite conferimenti.



L'Agenzia ha analizzato i profili di possibile abuso del diritto sotto tre aspetti:

- Conferimenti congiunti (Secondo Conferimento): L'utilizzo combinato dei regimi a realizzo controllato previsti dagli articoli 175 e 177 del TUIR non configura abuso del diritto. I regimi fiscali applicabili sono espressamente previsti dal legislatore per favorire operazioni di riorganizzazione societaria e non generano vantaggi fiscali
- indebiti. La neutralità fiscale di tali regimi è una conseguenza diretta delle norme, sia per le persone fisiche (art. 177) sia per le società di capitali (art. 175).
- Conferimento successivo (Terzo Conferimento): L'operazione prospettata non è considerata abusiva. La scelta di effettuare due conferimenti separati per raggiungere il controllo indiretto su Gamma, anziché un'unica operazione, rientra nella libertà del contribuente di strutturare le proprie operazioni in modo fiscalmente conveniente. L'Agenzia ha sottolineato che il vantaggio fiscale derivante dalla neutralità del Terzo Conferimento non è indebito, poiché l'operazione ha una finalità economica e organizzativa chiara: garantire una posizione di controllo stabile ed evitare possibili conflitti familiari.
- Eventuale cessione futura delle partecipazioni: La possibilità di cedere le partecipazioni acquisite con i conferimenti in regime di *participation exemption* (PEX) non costituisce di per sé un abuso. L'applicazione del regime PEX richiede il rispetto delle condizioni di legge, tra cui il possesso delle partecipazioni per almeno dodici mesi. Pertanto, eventuali cessioni future rientrano nella normale pianificazione fiscale consentita dall'ordinamento.

L'Agenzia delle Entrate ha concluso che le operazioni prospettate da Alfa, nei termini descritti, non configurano un abuso del diritto. La struttura proposta risponde a esigenze organizzative ed economiche, e le scelte effettuate dal contribuente sono legittime in quanto rispettano i limiti previsti dalle norme tributarie.

RISPOSTA N. 149/2024

OGGETTO: Cessione di asset materiali e immateriali – precedente acquisto intracomunitario di beni –
assenza di un'azienda – imposta sul valore aggiunto – imposta di registro

Il caso riguarda la cessione di una business line da parte della società ALFA (cedente) alla società BETA (acquirente), comprendente sia beni immateriali (come disegni tecnici, brevetti, know-how, modelli 3D, ecc.) sia beni materiali (attrezzature industriali, magazzino, ecc.). La cessione include anche l'acquisto, da parte di ALFA, di beni materiali dalla sua consociata DELTA, che li possiede attualmente e li cederà successivamente a



BETA. L'operazione solleva la questione se tale cessione debba essere qualificata come una cessione d'azienda ai fini IVA e delle imposte dirette.

La questione centrale riguarda la qualificazione giuridica della cessione, in particolare se essa costituisca una cessione di azienda o solo di singoli beni, con implicazioni fiscali relative all'IVA e alle imposte dirette (IRES e IRAP).

L'analisi della questione si basa sulla definizione di "azienda" dell'articolo 2555 del codice civile, che descrive l'azienda come un complesso di beni organizzato per l'esercizio di un'impresa. Tale concetto è stato ribadito dalla giurisprudenza, la quale precisa che per configurarsi come cessione di azienda deve trattarsi di un insieme di beni organizzati in modo tale da permettere l'esercizio autonomo dell'impresa, anche attraverso successive integrazioni da parte del cessionario. In tal senso, non è necessario che tutti gli elementi dell'azienda siano ceduti, ma deve essere mantenuto un minimo di "organizzazione" che consenta l'esercizio dell'attività imprenditoriale.

Nel caso specifico, la società ALFA cede alla BETA una combinazione di beni materiali e immateriali necessari per la produzione di un prodotto, ma con alcune peculiarità. I beni materiali (impianti, attrezzature, componenti) sono inizialmente di proprietà della consociata DELTA, che svolge attività di assemblaggio per conto dell'Istante, ma non necessitano di un utilizzo specifico dei beni immateriali (come disegni tecnici e know-how). La società ALFA intende acquisire questi beni materiali dalla consociata DELTA prima di cederli a BETA, ma non sono mai stati parte integrante di un'azienda organizzata, né vi è stato un collegamento funzionale rilevante tra i beni immateriali e materiali nella produzione.

L'Agenzia delle Entrate, quindi, conclude che non si configura una cessione d'azienda, ma piuttosto una cessione di singoli beni materiali e immateriali, con una successiva operazione di cessione che sarà trattata come un acquisto intracomunitario, fuori campo IVA, ai fini IVA, e come una normale operazione di cessione ai fini delle imposte dirette. In pratica, il trasferimento non rappresenta una cessione di azienda vera e propria, bensì il trasferimento di singoli beni, che non sono sufficienti per configurare un ramo d'azienda autonomo, considerando il limitato legame funzionale tra i beni ceduti.

RISPOSTA N. 195/2024

OGGETTO: conferimento d'azienda – qualificazione dei beni conferiti come azienda – condizioni –

cessione partecipazioni nella società conferitaria – applicazione regime pex – anzianità possesso

partecipazioni – art. 176 del TUIR – soci – rideterminazione del costo di acquisto delle

partecipazioni nella società conferente – acquisto azioni proprie – recesso – valutazione antiabuso



Il caso sottoposto all'Agenzia delle Entrate riguarda una complessa operazione di compravendita di partecipazioni tra ALFA S.p.A. e i suoi soci uscenti (Tizio, Caio, Sempronio), in cui la Società e i soci chiedono un parere fiscale su diversi aspetti. La questione centrale è legata al conferimento di un ramo d'azienda da ALFA a una nuova società, Newco, che, in seguito, sarà acquisita da BETA S.p.A. Gli Istanti chiedono chiarimenti sulla neutralità fiscale dell'operazione di conferimento, sulla possibilità di beneficiare dell'esenzione fiscale prevista dall'art. 87 del TUIR per le plusvalenze derivanti dalla cessione delle partecipazioni, e sull'eventuale configurazione di abuso del diritto.

L'Agenzia delle Entrate, analizzando il caso rappresentato dagli Istanti, ha esaminato la possibile sussistenza di un abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000 in relazione a un'operazione societaria articolata in diverse fasi. L'analisi si concentra soprattutto sulle fasi di recesso e modifica statutaria (Fasi 1 e 4).

Secondo la normativa, affinché un'operazione possa essere qualificata come abusiva, devono sussistere tre presupposti: un vantaggio fiscale indebito, l'assenza di sostanza economica nell'operazione, e l'essenzialità del vantaggio fiscale. L'Agenzia ritiene che la combinazione delle operazioni delle Fasi 1 e 4 configuri un abuso del diritto, in quanto il recesso dei soci mediante acquisto delle azioni proprie e la successiva rideterminazione del valore delle partecipazioni consente di ottenere un risparmio fiscale indebito. In particolare, l'operazione trasforma un reddito di capitale (nel caso di un recesso tipico) in un reddito diverso, minimizzando il carico fiscale.

Le operazioni delle Fasi 1 e 4 sono considerate prive di sostanza economica, in quanto, al di fuori del vantaggio fiscale, non producono effetti economici significativi. L'atto di recesso è visto come strumentale all'ottenimento del vantaggio fiscale, piuttosto che a una reale riorganizzazione aziendale. Inoltre, la modifica statutaria e la successiva operazione di recesso sono valutate come modalità esclusivamente finalizzate a consentire ai soci uscenti di ottenere un beneficio fiscale, senza riguardo per la circolazione delle partecipazioni societarie o la ristrutturazione aziendale.

Pertanto, l'Agenzia conclude che l'operazione integra una fattispecie di abuso del diritto, poiché consente ai soci di ottenere un indebito vantaggio fiscale, privo di una reale giustificazione economica o commerciale.

RISPOSTA N. 260/2023

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett.c), legge 27 luglio 2000, n.212. Operazione di conferimento di ramo d'azienda a favore di una società neocostituita, seguito dalla cessione della partecipazione totalitaria in quest'ultima a favore di una società terza ed indipendente e stipula di un contratto d'affitto d'azienda tra la società neocostituita e la medesima società acquirente.



La società ALFA ha richiesto un parere all'Agenzia delle Entrate riguardo alla potenziale abusività di un'operazione di riorganizzazione aziendale che coinvolge tre passaggi principali: il conferimento di un ramo d'azienda a una newco (GAMMA), la cessione della partecipazione totalitaria in GAMMA alla società istante (ALFA), e la stipulazione di un contratto di affitto d'azienda tra la newco e ALFA. L'istanza è stata esaminata in relazione alle imposte dirette (IRES e IRAP), indirette (IVA e imposta di registro) e ai rischi di abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-bis della legge n. 212/2000.

Nel contesto delle imposte dirette, l'Agenzia ha chiarito che il trasferimento di un'azienda o di un ramo d'azienda può avvenire sia in modo diretto, attraverso la cessione dell'azienda stessa, sia in modo indiretto, mediante la cessione di partecipazioni in una società che possiede l'azienda. Nel caso di un trasferimento indiretto, non si generano plusvalenze tassabili, se soddisfatte le condizioni previste dall'art. 176 del TUIR, in quanto la partecipazione trasferita può beneficiare del regime della *participation exemption* (PEX), che esclude il 95% delle plusvalenze dalla tassazione.

Inoltre, l'art. 176, comma 3, consente di escludere operazioni di conferimento in regime di continuità, purché il trasferimento della partecipazione avvenga a un prezzo congruo. La cessione delle partecipazioni di GAMMA ad ALFA rientra quindi nelle modalità di circolazione indiretta dell'azienda e non è considerata abusiva, a condizione che il prezzo di cessione sia conforme al valore di mercato.

Per quanto riguarda l'operazione di affitto d'azienda, GAMMA manterrà la titolarità giuridica dei beni del ramo d'azienda affittato, iscriverà i beni nel proprio bilancio e procederà con l'ammortamento, come previsto dal contratto di affitto. L'Agenzia ritiene che, se il canone dell'affitto è congruo, non ci sia alcun abuso del diritto o risparmio fiscale indebito, poiché non vengono violati principi fiscali generali.

Per l'IVA, l'operazione di conferimento del ramo d'azienda a GAMMA è esclusa dall'imposta in base all'art. 2, comma 3, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, ma la società beneficiaria del conferimento dovrà effettuare una rettifica della detrazione IVA, se necessario, secondo l'art. 19-bis2 del medesimo decreto. L'affitto d'azienda è soggetto a IVA, e ALFA potrà detrarre l'IVA sui canoni ricevuti da GAMMA, sempre che sia conforme alla normativa IVA. Infine, riguardo all'imposta di registro, l'operazione di conferimento del ramo d'azienda è soggetta a imposta di registro in misura fissa (200 euro), così come la successiva cessione della partecipazione in GAMMA e l'affitto d'azienda, che sono esenti da IVA, ma assoggettati a imposta di registro nella misura fissa di 200 euro, in conformità con il principio di alternatività IVA/registro.

In sintesi, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'operazione di conferimento del ramo d'azienda, seguita dalla cessione delle partecipazioni e dall'affitto d'azienda, non costituisca un abuso del diritto, purché vengano rispettate le condizioni di congruità dei valori di mercato e degli aspetti fiscali trattati.



4. POSSIBILI CRITICITÀ TRIBUTARIE

Costantino Magro

Stefano Beghetto

Il **Decreto Legislativo n. 128 del 5 agosto 2015**, recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 18 agosto 2015. Dando attuazione al richiamato articolo 5 della legge delega, e in ottemperanza alla raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva, l'articolo 1 del decreto reca la revisione delle disposizioni antielusive al fine di disciplinare il principio generale di **divieto dell'abuso del diritto**, dandone una nuova definizione, **unificata a quella dell'elusione, estesa a tutti i tributi**, non limitata a fattispecie particolari e corredata dalla previsione di **adeguate garanzie procedurali**. La disciplina è prevista dal **“nuovo” articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente** (legge n. 212 del 2000). In base alle nuove disposizioni, si è in presenza dell'abuso del diritto allorché una o più **operazioni prive di sostanza economica**, pur rispettando le norme tributarie, realizzano essenzialmente **vantaggi fiscali indebiti**².

Contestualmente a questo intervento normativo veniva abrogato l'art. 37 bis del DPR 600/73, disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, ed esteso l'ambito di applicazione dell'abuso/elusione a tutti i tributi, diretti ed indiretti, armonizzati e non.

Non solo, ma esula dal perimetro di indagine, esso si estende alla materia del lavoro, alla previdenza, al diritto penale.

Prima di affrontare la disciplina dal punto di visto tecnico osserviamo che l'abuso del diritto si colloca idealmente nell'intervallo compreso tra il legittimo esercizio dell'attività di pianificazione fiscale e il superamento dei limiti della legalità.

Potremmo perciò disegnare una curva crescente di pericolosità delle scelte del contribuente i cui nodi sono:

- Lecito risparmio di imposta – scelta opzione più conveniente tra quelle offerte dall'ordinamento
- Elusione o abuso del diritto (pianificazione aggressiva) aggiramento di norme attuato attraverso comportamenti ed atti palesi;

² Temi dell'attività parlamentare, Camera dei deputati.



- Evasione: violazione di precetti normativi, perpetrata soprattutto attraverso atti e comportamenti volti a dissimulare l'effettiva ricchezza prodotta.

In questa parte dell'elaborato, si cercherà di offrire una breve panoramica sul concetto di abuso del diritto in ambito tributario, con riferimento alla normativa, alla giurisprudenza e agli effetti pratici di tale istituto.

4.1 Il concetto e i presupposti

Per esaminare il concetto attuale di abuso è utile ricordare, molto brevemente, l'evoluzione intervenuta nel tempo.

La dottrina è concorde su due elementi di fondo.

Il primo è che elusione ed evasione sono comportamenti diversi. L'elusione si risolve nell'aggiramento di una fattispecie impositiva più onerosa, mentre l'evasione, nelle sue varie forme, consiste in un occultamento di materia imponibile.

Il secondo è che, in un ordinamento di civil law come il nostro, nel quale i diritti e gli obblighi (rectius le fattispecie e i loro effetti) sono regolati ex ante, l'abuso dovrebbe per sua natura svolgere una mera funzione di chiusura del sistema e collocarsi in un ambito di applicazione assai limitato³.

Questa impostazione ha condotto il legislatore ad introdurre norma di nature antielusiva ad ampiezza "variabile" ancorandola nella sostanza ad elenchi tassativi di operazioni.

In questo contesto si inserisce la giurisprudenza, che "scopre" il concetto di abuso "stand alone" incentrato sulla sola sussistenza o meno di adeguate ragioni extrafiscali.

Orbene oggi l'art. 10 bis stabilisce 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. Si considerano operazioni **prive di sostanza economica** i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi **diversi dai vantaggi fiscali**. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, 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*

³ Assonime 2016



mercato. Si considerano vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.”

La lettura sistematica della norma permette di arrivare ad una prima considerazione. L'abuso del diritto è caratterizzato dalla presenza congiunta⁴ di tre presupposti:

- a) La ricerca di un vantaggio fiscale indebito;
- b) L'assenza di sostanza economica;
- c) La centralità degli effetti fiscali.

L'agenzia delle entrate⁵ ha delineato una sorta di percorso a tappe concluso il quale si manifesterebbe l'abuso. L'iter sarebbe questo:

- a. Verifica dell'indebito vantaggio
- b. Se presente verifica di altri elementi (assenza di sostanza economica)
- c. Se presenti a e b, analisi della fondatezza e della non marginalità delle ragioni extra tributarie.

Con il comportamento abusivo si persegue la volontà di realizzare i presupposti applicativi tipici di un determinato regime fiscale con la particolarità, tuttavia, di pervenire ad un risultato di per sé disapprovato dall'ordinamento in quanto non voluto dal legislatore.

Così l'indebito vantaggio altro non è che la ricerca di potersi avvalere di un determinato regime fiscale mediante atti, fatti e contratti (circolari o lineari) che siano conformi o meno alla ratio⁶ di tale regime applicabile pro tempore, ma il cui è effetto è un beneficio che non si sarebbe manifestato se si fosse adottato un altro strumento o posti in essere altri atti in grado di ottenere lo stesso obiettivo economico.

Questo ultimo aspetto è assai complesso e richiede una risposta alla domanda se sia o meno necessario individuare una operazione o uno schema negoziale alternativo rispetto a quello scelto dal contribuente. Ebbene per individuare l'alternativa da assumere come confronto, si dovrà tenere conto dell'obiettivo economico realizzato dal contribuente e verificare che la soluzione alternativa in questione produca effetti identici rispetto a quelli ottenuti con la scelta fatta.

Il secondo presupposto dell'abuso è che l'operazione indebita, considerata singolarmente o nella sua concatenazione di atti collegati, sia priva di sostanza economica.

⁴ La ris. AdE 93/2016 evidenzia che l'assenza di uno presupposto determina la “bontà” della operazione.

⁵ Risoluzioni 93 e 101 / 2016

⁶ Cioè l'interesse che la norma intende obiettivamente tutelare.



I casi in cui può emergere l'intento abusivo coinvolgono tanto le operazioni circolari che le operazioni lineari⁷ qualificabili come non coerenti nella loro individualità e sequenza rispetto al disegno complessivo e non conformi agli strumenti giuridici utilizzabili secondo le normali regole di mercato.

Il terzo requisito dell'abuso è che il vantaggio indebito debba essere essenziale rispetto all'operazione economica perseguita dal contribuente. Per definire meglio questo presupposto può essere utile una lettera al negativo ovvero la inidoneità della operazione economica a produrre significativi effetti extrafiscali.

Una possibile e ulteriore lettura esegetica permette di cogliere la peculiarità della norma quale clausola generale (divieto di abuso quale condizione immanente nel sistema) ed aperta, peculiarità che comporta l'"integrazione valutativa", ossia il completamento del precetto da parte del giudice mediante il riferimento a parametri e valutazioni non necessariamente rinvenibili nel sistema normativo.

Ecco che, aderendo a questa impostazione e accettando il divieto dell'analogia in materia tributaria⁸, diviene oltremodo utile l'esame delle singole fattispecie (casi che si traducono in interpelli) potenzialmente abusive.

Strutture aziendali complesse: Quando le aziende adottano strutture giuridiche transnazionali, come holding o filiali in giurisdizioni offshore o con disallineanti tributari per mimetizzare il vero flusso di reddito. Transazioni inusuali a livello di gruppo: politiche di prezzo aggressive per concentrare profitti in arre favorevoli.

Utilizzo di perdite fiscali.

Operazioni tra parti correlate. Se i prezzi di trasferimento tra parti correlate non riflettono il valore di mercato.

Uso di strumenti finanziari complessi.

⁷ Circolari: rispondono allo schema in cui non vi sono modificazioni sostanziali sul piano economico e giuridico rispetto alla situazione economica ex ante del contribuente se non sul piano fiscale. Lineari: Dirette a realizzare una modificazione della situazione ex ante per generare successivamente e la posizione di vantaggio.

⁸ La tesi opposta invece, si fonda sulla convinzione che il diritto è sempre una creazione dell'interprete il quale, dinanzi alla varietà dei casi che l'esperienza concreta propone, non può limitare l'impiego degli strumenti interpretativi.



Effettuazione di operazioni straordinarie (conferimenti, fusioni, scissioni) in regime di neutralità, con combinazioni di operazione di rivalutazione e cessioni in esenzione ovvero mediante operazioni non proporzionali. In sintesi, l'individuazione di segnali di elusione fiscale richiede un'analisi approfondita e un approccio sistematico da parte delle autorità fiscali. Questi indicatori possono servire come punti di partenza per ulteriori indagini e audit fiscali, contribuendo a garantire l'integrità del sistema fiscale.

Dal punto di vista operativo l'applicazione in concreto della clausola antiabuso presenta non pochi margini di opinabilità e di incertezza sul versante dell'accertamento della mancanza di sostanza economica.

Una possibile soluzione è quella di valutare le operazioni economiche secondo l'intrinseca valenza delle stesse, la ragionevolezza e il contesto ambientale e temporale in cui intervengono.

Di seguito si elencano delle situazioni, fattori di neutralizzazione della clausola antiabuso, con particolare riferimento alle più insidiose operazioni circolari⁹.

A. - Ottimizzazione della gestione. – Gestione separata dei rami di azienda. La prima “valida ragione” potrebbe essere rinvenuta nella migliore riorganizzazione aziendale, finalizzata alla gestione separata dei rami di cui si compone l'azienda mediante la loro distinta assegnazione ai singoli soci (47) senza un conguaglio in danaro.

B.- Dissidi tra i soci. La seconda ricorrerebbe nella opportunità/ necessità di rimediare gli insanabili dissidi tra i soci.

C.- Responsabilità. L'operazione risulterebbe giustificabile anche in relazione alla diversa assunzione di profili di responsabilità tra i soci.

D.- Nuove acquisizioni. Evitare la confusione patrimoniale in vista di nuove acquisizioni relative solo a uno dei rami esercitati.

E.- Nuove esposizioni debitorie. Evitare la concorrenza dei creditori propri di un ramo di azienda rispetto a quelli che intratterranno rapporti commerciali con la stessa società in relazione ad una diversa attività condotta mediante l'esercizio di un altro distinto ramo d'azienda.

F.- Controllo societario. Necessità di assicurare il controllo di una società al fine della ottimizzazione della gestione.

⁹ Studio Notariato 56 /2016/T



G.- Ricambio generazionale. Necessità di assicurare il ricambio generazionale. In particolare, nella scissione parziale proporzionale seguita dalla cessione (anche parziale) di quote della scissa e/o della beneficiaria oppure dalla donazione delle quote a propri familiari.

H.- Subentro nella titolarità delle partecipazioni. Necessità di assicurare il subentro nella titolarità delle partecipazioni e nella successiva gestione della società. Il caso riguarderebbe le operazioni di scissione/trasformazione seguite da cessione delle relative quote che ne rappresenterebbe la valida ragione extrafiscale non marginale giustificatrice.

I.- Attività sociale. Ragioni connesse al migliore conseguimento dell'oggetto sociale.

4.2 Libertà di scelta del contribuente.

"[...] Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate 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.

Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale. [...]"

Nella libertà di scelta non si identifica abusività nel caso in cui il contribuente scelga di intraprendere un'opzione rispetto ad un'altra in quanto la condotta del contribuente non deve portare ad un vantaggio fiscale indebito con conseguente raggirio della ratio della norma e dei principi tributari.

La libertà di scelta per il contribuente è prevista quando la norma prevede in presenza di due o più alternative pari dignità per le stesse e di conseguenza non si può configurare abuso per il contribuente.

Esempio ne è la risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello 213 del 22/04/2022 che stabilisce: "Si tratta, con ogni evidenza, di operazioni che, seppur disciplinate da regimi fiscali differenti, sono poste dall'ordinamento tributario su un piano di pari dignità fiscale. In tal senso, depone l'articolo 10-bis), comma 4, della legge n. 212 del 2000, secondo cui "Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale". È, pertanto, rimessa al contribuente ogni valutazione in ordine all'assetto organizzativo ritenuto più funzionale a dare concreta attuazione agli interessi economici perseguiti, nel rispetto della ratio delle disposizioni fiscali e dei principi dell'ordinamento tributario (cfr., sul punto, anche risoluzione n. 97/E del 2017)"

Tra le norme di natura procedimentale il ruolo principale è rappresentato dall'interpello il quale mira a garantire l'efficacia contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria a



salvaguardia del diritto di difesa. Questo aspetto è trattato in altra parte del presente lavoro.

4.3 Adempimento collaborativo:

L'art. 3 del D.Lgs. n. 128/2015 ha introdotto il regime dell'adempimento collaborativo, volto a promuovere forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra Amministrazione finanziaria e contribuenti dotati di un sistema di rilevazione misurazione gestione e controllo del rischio fiscale.

i benefici a vantaggio dei contribuenti che aderiscono al regime come:

- benefici indirizzati verso una maggior trasparenza, collaborazione e certezza del diritto;
- benefici indirizzati ad una riduzione delle sanzioni;
- benefici finanziari;
- benefici di esonero da responsabilità penali

“Possono aderirvi i contribuenti dotati di un efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura fiscale o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario (“Tax Control Framework” o “TCF”).”¹⁰

Tale istituto in possesso di determinati requisiti oggettivi e soggettivi da la possibilità al contribuente di aderire volontariamente.

L'art. 7 del D.Lgs. n. 128/2015, il DM del 31 gennaio 2022 ed il Decreto Legislativo n. 221/20203 hanno determinato i requisiti soggettivi per poter aderire a tale istituto:

- Soggetti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 750.000.000 euro per anni 2024 e 2025, 500.000.000 euro per anno 2026 e 2027, 100.000.000 euro dal 2028 sia che siano residenti e non in Italia ma che quest'ultimi siano dotati di una stabile organizzazione in Italia.
- Indipendentemente dall'ammontare dei ricavi, in presenza degli altri requisiti previsti, i contribuenti che rispondono positivamente all'interpello nuovi investimenti.
- Contribuenti che appartengono al medesimo consolidato fiscale nazionale “a condizione che almeno un soggetto aderente alla tassazione di gruppo possieda i [...] requisiti dimensionali e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale”

¹⁰ <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/infogen-reg-adempimento-collaborativo>



- Contribuenti appartenenti allo stesso gruppo Iva. *“ai soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo”*

I requisiti essenziali per il Tax Control Framework sono:

- Strategia fiscale: devono essere ben definiti gli obiettivi in relazione alla fiscalità. In tale strategia deve essere ben individuata la propensione al rischio, il grado di coinvolgimenti di coloro che amministrano e gli obiettivi da raggiungere.
- Ruoli e responsabilità: i ruoli devono essere assegnati a persone con competenze specifiche. Ogni ruolo implica la responsabilità necessaria per lo svolgimento dello stesso.
- Procedure: deve essere rilevato il rischio attraverso una mappatura che identifichi i rischi fiscali nei processi aziendali, deve esserci la misurazione del rischio e deve essere costantemente monitorato al fine di gestirlo in maniera efficiente.
- Monitoraggio: una costante monitorizzazione comporta l'individuazione di carenze ed errori che danno la possibilità di azioni correttive;
- Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno;
- Relazione agli organi di gestione: devono essere fatte a cadenza annuale per una pianificazione, gestione più efficiente.
- Mappa dei rischi fiscali.

Tale adesione comporta un regime premiale per i contribuenti:

- Procedura abbreviata di interpello preventivo: 45 giorni di risposta da parte dell'amministrazione finanziaria
- Procedure per la regolarizzazione della posizione del contribuente: contraddittorio e termini ridotti per definizione del procedimento
- Disapplicazione integrale delle sanzioni amministrative: specifici requisiti previsti dalla norma.
- Riduzione a metà delle sanzioni per rischi non individuati nella mappa precedentemente creata.
- Esonero dal presentare garanzie per i rimborsi: estesa anche per i Gruppi Iva.
- Possibilità di avviare interlocuzioni entro 120 giorni dall'ammissione all'istituto.
- Causa di non punibilità con determinati requisiti previsti dalla norma.
- Riduzione dei termini di decadenza per l'accertamento.



5. ANALISI GIURISPRUDENZA

Maurizio Carraro

Cristina Rigato

Estremi	Fattispecie	Principio
Corte di cassazione, 9 ottobre 2015, n. 20250	Simulazione e interposizione fittizia	Nella fattispecie era stato posta in essere una donazione di quote di un terreno tra madre e figlia, in assenza di altre comprensibili ragioni, se non per il fine di precostituire, a scopo elusivo, valori da confrontare con il prezzo di vendita finale ad un soggetto terzo, così da non far emergere alcuna plusvalenza tassabile. Viene affermato che, in tema di accertamento in rettifica dei redditi, la disciplina antielusiva dell'interposizione non presuppone un comportamento fraudolento, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico che consente di eludere l'applicazione del regime fiscale presupposto d'imposta.
Corte di cassazione, sentenza 16 marzo 2016, n. 5155	Abuso del diritto, ambito applicativo	<i>"Il carattere abusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, nel fondarsi normalmente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale (Cass., sez. un., 30055/08 e 30057/08; v. C. giust. UE nei casi 3m Italia, Halifax, Part Service), presuppone quanto meno l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dai contribuenti, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito e si deve indagare se vi sia reale fungibilità con le soluzioni eventualmente prospettate al Fisco (Cass. 4604/14)"</i>
Corte di cassazione, sentenza 27 gennaio 2017, n. 2067	Diritto doganale e abuso del diritto	Si può avere abuso del diritto, anche in materia doganale, qualora ciò si accerti verificando in primo luogo la sussistenza, sotto il profilo oggettivo, di comportamenti da parte degli operatori che eludano le disposizioni normative e, in secondo luogo, sotto il profilo soggettivo, riscontrando se nella fattispecie concreta l'operazione sia finalizzata unicamente ad avvantaggiare uno degli operatori coinvolti.
Corte di cassazione, sentenza 28 gennaio 2017, n. 2054	Conferimento di rami di azienda e successiva cessione di quote. Imposta di registro.	In una complessa serie di atti di conferimento di rami d'azienda effettuati da una società in diverse società l'Agenzia delle Entrate riquilificava l'intera operazione in presunte "cessioni di rami di azienda". La Corte di cassazione ha negato questa impostazione escludendo l'esistenza di una



		fattispecie elusiva in considerazione che l'art. 20 del DPR n. 131/86 non rappresenta una norma antielusiva applicabile anche nell'ambito dell'imposta di registro, trattandosi unicamente di una norma che attiene all'interpretazione degli atti e, quindi, non deve essere ricercato un presunto effetto economico dell'atto, superandone gli effetti giuridici affermandone, pertanto, nel caso di specie un'ipotesi di legittima scelta di un tipo negoziale operato dal contribuente.
Corte di cassazione, 10 febbraio 2017, n. 3562	Imposta di registro, conferimento d'azienda e cessione di quote	Viene chiarita la portata dell'art. 20 del DPR 131/86 in termini di norma "interpretativa" e non antielusiva, che impone una qualificazione oggettiva degli atti secondo la loro "causa concreta" anche a prescindere dalla qualificazione formale che le parti attribuiscono ai medesimi. Nella fattispecie concreta oggetto di esame risulta presente una causa unitaria che lega i singoli atti e di circostanze fattuali che depongono in tal senso; il conferimento di un'azienda in società e la cessione delle quote della conferita possono integrare una cessione di azienda con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale. Viene osservato che: <i>"La giurisprudenza della Corte è pacifica nel ritenere che l'art. 20 non è disposizione predisposta al recupero di imposte 'eluse', perché l'istituto dell'abuso del diritto ora disciplinato dall'art. 10-bis Legge 27 luglio 2000, n. 212 presuppone una mancanza di 'causa economica' che non è invece prevista per l'applicazione dell'art. 20 D.P.R. n. 131 cit. ... norma che semplicemente impone, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, di qualificare l'atto o il 'collegamento' negoziale in ragione del loro 'intrinseco'. E cioè in ragione degli effetti 'oggettivamente' raggiunti dal negozio o dal 'collegamento' negoziale, come per es. può avvenire con il conferimento di beni in una Società e la cessione di quote della stessa che se 'collegati' potrebbero essere senz'altro idonei a realizzare 'oggettivamente' gli effetti della vendita e cioè il trasferimento di cose dietro corrispettivo del pagamento del prezzo".</i>
Corte di cassazione, ordinanza 18 aprile 2017, n. 9771	Riorganizzazione societaria e finalità abusiva	Il divieto di siffatte operazioni economiche non opera qualora le medesime si possano spiegare in modo diverso che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo sia della modalità di manipolazione e di alterazione degli



		schemi negoziali classici che vengono considerati irragionevoli in una normale logica di mercato. Quindi, costituisce una condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante, ed assorbente, lo scopo di eludere la fiscalità.
Corte di cassazione, sentenza 12 maggio 2017, n. 11855	Società con medesime compagini sociali e servizi aziendali condivisi	Non rappresenta abuso del diritto, ex art. 10-bis della Legge 212/00, l'affidamento di taluni servizi aziendali ad altra società, in presenza della parziale medesima compagine sociale, ancorché i medesimi servizi siano autonomamente eseguibili in economia; non vi è, nella fattispecie trattata, una rappresentazione di un elemento espressivo di un ipotetico disegno elusivo. Il caso è relativo all'affidamento ad altra società, parzialmente partecipata dai medesimi soci, dell'attività di manutenzione e riparazione di alcuni macchinari anche se queste prestazioni avrebbero potuto essere eseguite in economia dalla stessa società committente; fattore, questo, che aveva fatto scattare la contestazione di antieconomicità da parte dell'AE.
Corte di cassazione, 14 febbraio 2018, n. 3533	Conferimento di immobili gravati da mutui	E' abuso del diritto il conferimento di immobili gravati da mutuo ipotecario in una società neocostituita con contestuale accollo da parte di questa del debito garantito. Si rileva, nella fattispecie esaminata, un esclusivo effetto strumentalmente rivolto alla riduzione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro.
Corte di cassazione, ordinanza 7 novembre 2018, n. 28379	Abuso del diritto , verifica della sussistenza	Il giudice tributario è onerato della verifica nel merito della sostanza economica delle operazioni negoziali poste in essere e se le stesse possano essere spiegate altrimenti rispetto al mero intento del contribuente di conseguire un risparmio di imposta. Pertanto, l'indagine, da parte del giudice, deve riguardare l'effetto complessivo dei negozi e non la semplice causa intesa come funzione economico-sociale del singolo negozio.
Corte di cassazione, sentenza 6 giugno 2019, n. 15321	Rinuncia crediti da parte dei soci e cessione successiva delle quote	Rappresenta un' operazione antieconomica la rinuncia, da parte dei soci, ad un ingente credito vantato nei confronti della società, ove non vi sia alcun vantaggio effettivo e detta rinuncia sia seguita, nell'esercizio successivo, dalla cessione delle quote ad un prezzo non congruo rispetto al loro valore senza alcun ritorno economico. È un'operazione priva di razionalità, a vantaggio esclusivo della società che, in assenza di prove di valide ragioni extrafiscali dei contribuenti, è comprova delle sue finalità elusive.
Corte di cassazione, sentenza 30 settembre 2019, n. 24294	Concetto di abuso del diritto e simulazione	Si ha abuso del diritto qualora l'operazione economica si volta al conseguimento di vantaggi fiscali che si ottengono mediante l'uso distorto, ancorché non contrastante con alcuna disposizione normativa, di strumenti giuridici



		idonei a far ottenere un risparmio di imposta, qualora manchino ragioni economicamente apprezzabili che ne giustificano l'essenza stessa. La simulazione assoluta del contratto, ai sensi dell'art. 1414 del Codice civile, si ha in presenza di un regolamento, tra le parti, che sia solo apparente perché gli interessi dedotti nel negozio sono inesistenti. Pertanto, l'abuso del diritto può ricorrere laddove le parti abbiano voluto concludere un'operazione economica, effettiva e reale, con l'unica ragione di giovare di un risparmio di imposta realizzandosi, invece, simulazione assoluta qualora le parti procedano alla predisposizione di "un vuoto simulacro negoziale", senza voler concludere alcun contratto ed avendo l'esclusiva mira di un vantaggio fiscale.
Corte di cassazione, 6 novembre 2020, n. 24839	Rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate	Nel caso esaminato dalla Corte una persona fisica ha venduto azioni rivalutate ex art. 5 della L. 448/2001 a una società controllata dal soggetto cedente non imprenditore. Successivamente la società cessionaria delle quote rivalutate è stata poi interamente ceduta a un'altra società a responsabilità limitata. La Cassazione ha considerato non elusivo il comportamento del contribuente nonostante la cessione fosse avvenuta due giorni prima della distribuzione di dividendi già deliberati e il pagamento del dovuto fosse stato posto in essere in corrispondenza della distribuzione dei medesimi. La pronuncia è stata motivata richiamando i principi contenuti nella sentenza della Cass. 16.1.2019 n. 869, secondo la quale è configurabile l'abuso del diritto per un'operazione che abbia quale suo elemento predominante e assorbente lo scopo di eludere il Fisco.
Corte di cassazione, 2 aprile 2021, n. 9135	Abuso del diritto ai fini IVA - Condizioni	Viene enunciato che ai fini IVA, affinché possa configurarsi una pratica abusiva, si rende necessario che il risultato raggiunto dal soggetto passivo, per mezzo del percorso posto in essere, sia: i) contrario alle disposizioni tributarie; ii) lo scopo essenzialmente perseguito sia quello di ottenere un, indebito, vantaggio fiscale. L'applicazione del principio dell'abuso del diritto comporta che l'operazione si debba valutare secondo la sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche. In definitiva, il risparmio d'imposta è sempre "illecito" quando rappresenta la parte principale dell'oggetto del contratto o degli accordi nel loro complesso.
Corte di cassazione, 28	Raddoppio dei termini per violazioni penali	Viene enunciato che il raddoppio dei termini per violazioni penali trova applicazione anche quando il reato di dichiarazione infedele deriva da fatti che,



aprile 2021, n. 11156		solo astrattamente, possono integrarlo, come i casi di abuso del diritto. Non rileva che, successivamente ai fatti di causa, sia sopravvenuto il D. Lgs. 128/2015, che ha sancito come l'abuso del diritto non abbia mai rilievo penale.
Corte di cassazione, penale, sentenza 20 maggio, 2021 n. 20001	Limiti di rilevanza penale – Presunzioni tributarie	Viene enunciato che l'indebita fruizione del regime fiscale PEX può integrare il reato di dichiarazione infedele ai sensi dell'art. 4 del D. Lgs. 74/2000. La Corte, nella fattispecie esaminata, esclude che l'omissione nelle dichiarazioni Ires delle annotazioni di elementi attivi di reddito, tramite indebite variazioni in diminuzioni con riferimento a plusvalenze in tale regime fiscale possa essere inquadrato come un mero "abuso del diritto" non penalmente rilevante ai sensi dell'art. 10-bis della L. 212/2000, così come modificato dal D. Lgs. 128/2015. La Corte evidenzia, altresì, i presupposti indiziari che possono giustificare un sequestro preventivo, nonché il valore probatorio delle presunzioni legali derivanti dalla normativa tributaria.
Corte di cassazione, 25 giugno 2021, n. 18333	Lease back - Abuso del diritto – Condizioni	Viene enunciato che, per escludere la natura abusiva dell'unitaria operazione di sale and lease back, l'operazione deve risultare effettivamente posta in essere per soddisfare reali esigenze di liquidità, in linea con il libero esercizio dell'attività economica; non deve tradursi in un uso distorto o improprio dello strumento negoziale, o in un comportamento anomalo rispetto alle ordinarie logiche d'impresa, posto in essere per realizzare non la causa concreta del negozio, ma esclusivamente o essenzialmente un indebito vantaggio fiscale, contrario allo scopo delle norme tributarie. Nella fattispecie esaminata, è stato ritenuto che l'operazione rientrasse nell'abuso del diritto perchè caratterizzata da una simulazione contrattuale tale da non assolvere alla concreta causa finanziaria; in definitiva l'operazione risultava realizzata al solo fine di consentire alla società di leasing di accedere ad un contributo regionale e all'utilizzatore di dedurre dal reddito i canoni mensili ad esso fatturati e di detrarre l'IVA.
Corte di cassazione, 26 ottobre 2021, n. 30085	Affitto d'azienda con patto di futura vendita - Abuso del diritto - Esclusione - Differenze rispetto all'evasione fiscale	La Corte rileva che il presupposto dell'abuso del diritto, che lo distingue dall'evasione fiscale è il "rispetto formale delle norme fiscali" che, nel caso esaminato, risulta assente. La società, infatti, si era limitata a porre in essere un comportamento evasivo delle imposte che avrebbe dovuto versare in relazione all'operazione economica effettivamente posta in essere in considerazione che l'IVA sulle fatture rilasciate dalla società concedente non poteva essere



		oggetto di detrazione, trattandosi di operazione fuori campo IVA. L'affitto d'azienda con clausola di trasferimento della proprietà si considera cessione di azienda e risulta, quindi, estraneo al campo di applicazione dell'IVA, mentre va soggetto ad imposta di registro, sicché non può spettare la detrazione ex art. 19 del DPR 633/72.
Corte di cassazione, sentenza 13 gennaio 2022, n. 862	Abuso del diritto - Limiti - Rilevanza penale	La Corte aiuta a delineare i confini dell'abuso del diritto evidenziando che il medesimo può assumere una rilevanza penale solo quando il comportamento esteriore del soggetto presenta, rispetto ad ogni altra generica ipotesi di scorretto esercizio di proprie facoltà giuridiche, una connotazione fraudolenta, ingannatoria, che cela la reale struttura della vicenda in cui si cala il comportamento del singolo, e ne camuffa i presupposti e le effettive conseguenze - cfr. Cass. n. 41755/2016 -.
Corte di cassazione, 6 luglio 2022, n. 21361	Abuso del diritto - Motivazione per <i>relationem</i>	Si ripercorrono le motivazioni per le quali l'accertamento che ha ad oggetto la contestazione dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto è da considerarsi motivato quando, in ragione della trasparenza e della possibilità di un immediato controllo dell'attività della pubblica amministrazione, pone il contribuente nella condizione di conoscere esattamente la pretesa in punto di "an" e il "<i>quantum debeatur</i>"; ciò con la puntuale indicazione delle operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali: i) realizzano vantaggi fiscali indebiti; ii) non sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali. Sulla scorta di detti principi, risulta motivato per <i>relationem</i> l'accertamento emesso in capo al socio di una società e legale rappresentante della stessa, sulla base della presunzione di divisione di ricavi non contabilizzati e ciò nonostante l'Agenzia delle Entrate non abbia allegato l'atto presupposto emesso in capo alla società, in quanto il socio ha il potere di consultare i documenti sociali.
Corte di cassazione, sentenza 5 giugno 2023, n. 15684	Abuso del diritto - Operazione priva di valida ragione economica - Onere della prova	Rappresenta una condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale elemento predominante, ed assorbente, lo scopo di eludere il fisco. Il divieto di siffatte operazioni non opera qualora le stesse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta. Incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali, che siano considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato mentre, grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che



		giustificchino le relative operazioni (Cass. 13.4.2017 n. 9610). Viene rilevato, altresì, che i fatti accertati e le prove assunte nel giudizio penale sono pienamente utilizzabili come indizi, che devono essere soggette ad un vaglio critico, anche nel giudizio tributario (Cass. 21.2.2020 n. 4645).
Corte di cassazione, 30 novembre 2023, n. 33368	Imposta di registro - Conferimento d'azienda e cessione di partecipazione - Riqualficabilità in cessione di azienda - Esclusione	Nella fattispecie esaminata l'Agenzia delle Entrate aveva <i>"interpretato gli atti come una concatenazione in funzione antielusiva (conferimento di ramo d'azienda, affitto del medesimo ramo d'azienda e cessione delle quote societarie ricevute a seguito del conferimento), come se fosse un unico atto di vendita immobiliare, con riferimenti extratestuali ai singoli atti sottoposti a registrazione (collegandoli ex post)"</i>. La Corte conferma che <i>«In tema di imposta di registro, le operazioni strutturate mediante conferimento d'azienda seguito dalla cessione di partecipazioni della società conferitaria non possono essere riqualficate in una cessione d'azienda e non configurano, di per sé, il conseguimento di un indebito vantaggio realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (fatta salva l'ipotesi in cui tali operazioni siano seguite da ulteriori passaggi idonei a palesare la volontà di acquisire direttamente l'azienda). Oggetto di tassazione è infatti il solo atto presentato per la registrazione attesa l'irrilevanza, alla luce delle sentenze n. 158 del 2020 e n. 39 del 2021 della Corte Costituzionale, degli elementi extratestuali e degli atti collegati in coerenza con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro»</i> (Cass. 25601/2021)..
Corte di cassazione, 4 dicembre, 2023 n. 33711	Imposta di registro - Cessione di portafoglio immobiliare seguita da cessione della partecipazione totalitaria nella conferitaria - Riqualficazione in cessione di azienda - Esclusione	La Corte rileva che è <i>"contra legem"</i> l'avviso di liquidazione che riqualfichi in cessione di azienda la sequenza di atti composta dalla cessione di un portafoglio immobiliare, nella fattispecie esaminata composto da 13 gallerie commerciali e due retail park, e dalla successiva cessione totalitaria delle partecipazioni nella conferitaria ricevute a seguito del conferimento, in quanto contrasta con l'art. 20 del DPR 131/86 che, con le modifiche apportate, con efficacia retroattiva, dall'art. 1 co. 87 della L. 205/2017, esclude la possibilità di interpretare gli atti portati alla registrazione sulla base di elementi ad esso estranei o atti collegati.
Corte di cassazione, sentenza 14 dicembre 2023, n. 35085	Residenza delle società - Esteroinvestizione e abuso del diritto - Verifica della sede dell'amministrazione	La Corte ha ritenuto sussistere la residenza in Italia, ex art. 73 co. 3 del TUIR, di una società di diritto lussemburghese con sede dell'amministrazione in Italia.



		La localizzazione in Italia era riconducibile a diversi elementi rivelatori del luogo in cui venivano prese le decisioni strategiche dell'impresa, industriali e finanziarie e di programmazione. È stato valorizzato il criterio sostanziale della sede dell'amministrazione, previsto dalle norme interne e dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Pertanto, con riguardo al riconoscimento del credito per le imposte assolate all'estero la Corte conferma che la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.
Corte di cassazione, penale, 12 gennaio 2024 n. 1462	Abuso del diritto – fattispecie penali frode o simulazione	Viene rilevato che l'abuso del diritto, di cui all'art. 10-bis della L. 212/2000, trova applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa di cui al D. Lgs. 74/2000. Pertanto, esso non viene mai in rilievo quando i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate da tali elementi costitutivi. In particolare, viene osservato che l'abuso potrebbe essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di disposizioni del D. Lgs. 74/2000, ovvero la violazione di altre disposizioni, cosicché se, ad esempio, una situazione configura fattispecie regolata dal diritto penale tributario in quanto frode o simulazione, l'abuso non può essere invocato.
Corte di cassazione, 21 maggio 2024, n. 14031	Imposta di registro - Cessione totalitaria di partecipazione - Riqualficabilità in cessione di azienda - Esclusione	La Corte rileva che dopo la riforma dell'art. 20 del DPR 131/86, l'indirizzo interpretativo secondo il quale l'Amministrazione finanziaria potrebbe disconoscere, ai fini tributari, gli effetti civilistici di atti o negozi posti in essere dalle parti, ove essi non siano conformi alla "<i>causa reale</i>" dell'operazione economica realizzata, in applicazione del principio giurisprudenziale della "<i>prevalenza della sostanza sulle forma</i>", non è più percorribile. Detto principio impediva al giudice di avallare la riqualficazione, operata dall'Agenzia delle Entrate, dell'atto di cessione totalitaria di quote in cessione d'azienda, sulla base di una "<i>assai opinabile equivalenza economica tra la cessione totalitaria di quote societarie e la cessione di azienda</i>". Tuttavia, non significa che non sia possibile contestare in alcun modo l'operato delle parti contrattuali in l'Amministrazione può: i) usare il principio della prevalenza della sostanza sulla forma nei limiti imposti dall'art. 20 del DPR 131/86, ove dall'interpretazione di elementi interni all'atto emerga un contenuto diverso da



		quello formale; ii) ove ricorra l'abuso del diritto, ricorrere all'art. 10-bis della L. 212/2000, richiamato dall'art. 53-bis del DPR 131/86, che consente di superare la qualificazione formale dell'atto, provando l'illegittimo risparmio fiscale, nel rispetto delle garanzie procedurali da esso richieste.
Corte di cassazione, 22 maggio 2024, n. 14193	Interpretazione degli atti - Riqualicabilità sulla base di elementi estranei - Esclusione - Novella dell'art. 20 del DPR 131/86 - Dies a quo per l'accertamento	In tema di accertamento dell'imposta di registro, considerate le modifiche apportate dall'art. 1 co. 87 della L. 205/2017 e dall'art. 1 co. 1084 della L. 145/2018, l'art. 20 del DPR 131/86 impone di rivedere la questione concernente la decorrenza del termine triennale di decadenza per l'Amministrazione finanziaria ex art. 76 co. 2 del DPR 131/86; è, pertanto, da assumere come <i>dies a quo</i> non la registrazione dell'ultimo negozio della complessiva sequenza, ma la registrazione di ogni singolo atto autonomamente considerato.
Corte di cassazione, 28 giugno 2024, n. 17871	Conferimento d'azienda seguito da cessione di quote - Riqualicabilità in cessione d'azienda - Esclusione	La Corte osserva che " <i>circa la necessità di tassazione isolata del solo ed esclusivo atto presentato alla registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extratestuali e gli atti collegati, in coerenza con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro e, in particolare, con la natura di «imposta d'atto» storicamente riconosciuta al tributo di registro dopo la sostanziale evoluzione da tassa a imposta</i> ", si deve ritenere che, pur restando ferma la possibilità di sindacare le operazioni straordinarie ai sensi dell'art. 10-bis della L. 212/2000, per espresso richiamo dall'art. 53-bis del DPR 131/86, in tema di abuso del diritto, " <i>ai fini dell'imposta di registro operazioni strutturate mediante conferimento di azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni della società conferitaria [...] non possano essere riqualificate in una cessione di azienda e non configurano di per sé il conseguimento di un vantaggio indebito realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (fatta salva l'ipotesi in cui tali operazioni siano seguite da ulteriori passaggi, ad esempio una fusione diretta o inversa, che renderebbero chiara la volontà di acquisire direttamente l'azienda, ovvero di perfezionare ab origine un asset deal)</i> ". Peraltro, la Corte Cost. 39/2021) rilevava che " <i>ritenere irrilevanti sia gli elementi extratestuali che gli atti collegati, non significa favorire l'ottenimento di indebiti vantaggi fiscali, sottraendo all'imposizione l'effettiva ricchezza imponibile, atteso che tale sottrazione «potrebbe rilevare sotto il profilo dell'abuso del diritto» di cui all'articolo 10-bis della Legge 212/2000 (norma antielusiva)</i> ".



Corte di cassazione, luglio 2024 n. 20673	Immobili, agevolazioni prima casa	La Corte ha qualificato abusive, ex art. 10-bis della L. 212/2000, le operazioni negoziali con le quali un contribuente aveva trasferito al fratello, ex art. 1719 c.c., la sua prima casa, affinché egli procedesse alla sua vendita, conferendogli un mandato a vendere senza rappresentanza, per poi, due giorni dopo detto trasferimento, acquistare una nuova abitazione richiedendo l'agevolazione prima casa. La Corte rileva che, nella fattispecie esaminata, l'abuso del diritto si rinviene perché: - il trasferimento operato con mandato a vendere non è definitivo, ma solo temporaneo e strumentale e non idoneo a realizzare un effetto stabile; - perché non è stata dimostrata l'esistenza di valide ragioni extrafiscali non marginali per l'operazione.
Corte di cassazione, ottobre 2024, n. 27870	Scissione asimmetrica con beneficiarie due società socie della società scissa	La Corte ha ritenuto, condividendo la tesi dell'Agenzia delle Entrate, che la scissione era stata posta in essere senza valide ragioni economiche e non riconoscendo la tesi del contribuente che la riteneva un'operazione effettuata per porre fine ad una gestione litigiosa e di dissidio tra i soci. Nel caso esaminato, pertanto, l'operazione costituisce una fattispecie di abuso del diritto, che sfrutta in modo indebito la neutralità della scissione stessa e aggira il regime realizzativo della liquidazione. Elementi che hanno portato a questa interpretazione sono la storia della società, che aveva attribuito ai soci un immobile mai effettivamente utilizzato nell'attività economica ma concesso ai soci stessi in godimento a titolo gratuito; viene, di fatto, ritenuto un contesto in cui la società aveva sempre operato "al di fuori di qualsiasi logica di mercato". Non è, quindi, la scissione ad essere elusiva, ma l'uso che ne viene fatto; nella fattispecie esaminata quello di una società che "non ha mai svolto attività d'impresa, limitandosi a concedere in godimento gratuito il proprio immobile ai soci".
Corte di cassazione, dicembre 2024, n. 31576	Imposta di registro - conferimento ramo di azienda e successiva cessione delle quote	La Corte ribadisce che il procedimento dell'Agenzia delle Entrate di emettere avvisi di liquidazione fondati sull'art. 20 del DPR 131/86, sostenendone la natura di norma antielusiva nell'ambito specifico dell'imposta di registro, e motivando, quindi, la riqualificazione della "cessione di quote", posta in essere dalle parti, in "cessione di ramo di azienda" proprio sul disposto dell'art. 20, non è legittimo. L'attività di riqualificazione "non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici". L'Ufficio,



		quindi, non deve ricercare “un presunto effetto economico dell’atto tanto più se e quando lo stesso è il medesimo per due negozi tipici diversi”, che, però, realizzano gli effetti giuridici diversificati. L’art. 20 del DPR 131/86, infatti, non richiede l’intento elusivo: “il tema d’indagine non consiste nell’accertare cosa la parti hanno scritto, ma cosa le stesse hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale”. Viene, pertanto, confermato il principio secondo cui l’art. 20 del DPR 131/86 impone la tassazione isolata, “ai fini dell’imposta di registro, del solo ed esclusivo atto presentato alla registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extratestuali e gli atti collegati, in coerenza con i principi ispiratori della disciplina dell’imposta di registro”. Resta, in ogni caso, possibile sindacare le operazioni straordinarie in contrasto col divieto di abuso del diritto, grazie all’art. 53-bis del DPR 131/86, che richiama espressamente, nel contesto dell’imposta di registro, la disposizione antielusiva generale di cui all’art. 10-bis della L. 212/2000. La Corte osserva che, ai fini del registro, le “operazioni strutturate mediante conferimento di azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni della società conferitaria (come la fattispecie oggetto del giudizio) non possano essere riqualficate in una cessione di azienda e non configurano di per sé il conseguimento di un vantaggio indebito realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario (fatta salva l’ipotesi in cui tali operazioni siano seguite da ulteriori passaggi, ad esempio una fusione diretta o inversa, che renderebbero chiara la volontà di acquisire direttamente l’azienda, ovvero di perfezionare ab origine un asset deal)”.
Corte di cassazione, 9 gennaio 2025 n. 444	Elusione fiscale, riqualficazione in evasione fiscale	La Corte rileva che è possibile, per il giudice tributario, la riqualficazione di una condotta configurata dall’Ufficio come elusione fiscale in evasione fiscale. Ciò, in relazione alla circostanza esaminata, ove dalla contestazione mossa non sarebbe emerso alcun uso distorto della normativa fiscale o del singolo strumento negoziale in quanto la fattispecie esaminata era relativa ad una artificiosa moltiplicazione di costi mediante l’utilizzo di società ad hoc fittizie. Conseguentemente, non può essere rilevato il mancato rispetto di quanto previsto all’art. 37-bis del DPR 600/73 (al tempo vigente).



Descrizione	Corte Cassazione – penale n. 26087 del 02/07/2020 (DU)	Corte Cassazione – penale n. 18677 del 08/02/2021 (DU)	Corte Cassazione – penale n. 36775 del 04/07/2024 (DU)	Corte Cassazione – civile n. 20697 del 25/07/2024 (DP)
Il fatto	Concorso in un meccanismo di frode fiscale orchestrato dalla società, consistente nell'utilizzo illecito di crediti inesistenti per oltre 3,5MKeu negli anni 2017 e 2018	Bancarotta fraudolenta patrimoniale per distrazione dei beni e delle attività aziendali realizzata tramite cessioni di ramo d'azienda in favore della srl Ala, riconducibile agli stessi ..., e tramite la fusione per incorporazione della Tecman service srl, amministrata da ..., nonché per bancarotta fraudolenta documentale, consistita nella sottrazione delle scritture contabili.	Il Professionista, commercialista e consulente fiscale, e John Philip Elkann sono accusati di concorso in una presunta frode fiscale legata alla fittizia esterovestizione della dimora della defunta Marella Caracciolo in Svizzera, anziché in Italia. L'obiettivo sarebbe stato quello di evitare la tassazione italiana su una rendita vitalizia percepita da Marella Caracciolo, evadendo un'imposta IRPEF di oltre 3,7MKeu	Notaio: sanzioni di cui all'art. 13 D. Lgs. 471/97 e art. 9 D. Lgs. 472/97. Cessione crediti <i>“numero di cessione avvenute in tempi ristrettissimi, consapevolezza di trovarsi di fronte a delle società rappresentate solo formalmente da taluni soggetti, ..., il mancato compimento di qualunque atto di indagine ad appurare la legalità degli atti che si apprestava ad autenticare, ...”</i>
Ruolo del professionista	Presidente del Collegio Sindacale. Intermediario per la trasmissione telematica dei modelli F24 per le compensazioni	Sarebbe stato l'ideatore e stratega del disegno spoliativo delle risorse e delle attività della fallita.	Consulente fiscale principale: era responsabile della gestione fiscale di Marella Caracciolo e delle dichiarazioni contestate. Presunto contributo alla frode: avrebbe fornito gli strumenti tecnici necessari per simulare la residenza svizzera della cliente e per rappresentare falsamente i redditi nelle dichiarazioni fiscali.	Notaio nella stipula di atti



Decisione della Corte	La Corte conferma il sequestro preventivo, ritenendo configurabile il concorso nel reato, quantomeno in termini di dolo eventuale. Responsabilità diretta come intermediario nella trasmissione dei modelli F24, sia per la mancata vigilanza adeguata come presidente del Collegio Sindacale	La Corte conferma che <i>“il legale o il consulente contabile che, consapevole dei propositi distrattivi dell'imprenditore o dell'amministratore di una società in dissesto, fornisca a questi consigli o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori o lo assista nella conclusione dei relativi negozi, ovvero ancora svolga un'attività diretta a garantire l'impunità o a rafforzare, con il proprio ausilio e con le proprie preventive assicurazioni, l'altrui progetto delittuoso in qualità di “extraneus” nel reato ...”</i>	La Corte ha rigettato il ricorso, affermando che il segreto professionale non può essere opposto da un indagato per impedire il sequestro di documenti legati all'accertamento di un reato.	La Corte accoglie il ricorso dell'AE per il seguente principio di diritto; <i>“L'art. 9 del D. Lgs. n. 472 del 1997 è norma compatibile con l'art. 7 del DL 269/2003, convertito dalla L. 326/2003, con la conseguenza che è configurabile, nella sussistenza di tutti gli elementi costitutivi, il concorso di persone terze nelle violazioni tributarie relative alle società con personalità giuridica e la loro sanzionabilità”.</i>
Descrizione	Corte Cassazione – civile n. 23229 del 28/08/2024 (DP)	Corte Cassazione – penale n. 39478 del 28/10/2024 (DC)	Corte Cassazione – civile n. 33994 del 23/12/2024 (DP)	Corte Cassazione – civile n. 7948 del 25/03/2025 (DP)
Il fatto	L'AE notifica ad una Professionista due provvedimenti con i quali, per le annualità 2012 e 2013, irroga sanzioni fiscali per violazioni fiscali ai fini Iva e Irap con riferimento ad un accertamento eseguito a carico di vari soggetti ritenuti coinvolti in una mxi-frode erariale, attuata mediante il “Consorzio Expo Job” e alcune società cooperative	Presunta evasione fiscale e false dichiarazioni tributarie. Gli imputati, inclusi professionisti coinvolti in qualità di consulenti, avrebbero contribuito alla realizzazione di un complesso schema fraudolento per sottrarsi agli obblighi fiscali. Gli imputati sono accusati di aver utilizzato mezzi fraudolenti per evadere imposte significative (oltre 1MKeu).	Atti di contestazione sanzioni per gli anni 2009-2010 emessi ai sensi dell'art. 9 del D. Lgs. 472/97 Emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti da parte della società, al fine della creazione di crediti Iva fittizi da utilizzare per compensare indebitamente imposte e contributi; cessione quote e spostamento degli obblighi dichiarativi in capo a soggetti prestanome	Atto di contestazione sanzioni per l'anno 2009, emesso ai sensi dell'art. 9 del D. Lgs. 472/97, nei confronti di un commercialista di una società quale coautore delle violazioni già contestate alla società in concorso con l'amministratore di fatto e interponente di quest'ultima (art. 37, comma 3 del DPR 600/73)



Ruolo del professionista	L'AE aveva evidenziato il fattivo affiancamento di professioni, dotati di competenze specifiche e funzionali, quali commercialisti, CDL e società di elaborazione dati e tra di essi individuava la società di elaborazione dati A & Company S.r.l. nella persona della professionista imputata	È accusato di aver fornito supporto tecnico per strutturare l'operazione fraudolenta. La sua attività comprendeva la predisposizione di dichiarazioni fiscali e la consulenza per l'elusione normativa. È stato contestato il suo contributo doloso nell'organizzazione e nell'attuazione del piano di evasione	Commercialista della società cliente, assunto coautore delle violazioni contestate alla società in concorso con AA, in qualità di interponente, ex art. 37, comma 3, del DPR n. 600/73 e amministratore di fatto della detta società asseritamente interposta	Veniva contestato un sistema di frodi in concorso con l'amministratore di fatto per contabilizzazione di fatture per operazioni inesistenti e compensazione di imposte e contributi previdenziali con crediti IVA inesistenti; utilizzo dello schermo societario e di soggetti prestanome, fusione per incorporazione della società in una società di diritto statunitense al fine di cancellare la società dal registro delle imprese
Decisione della Corte	Secondo la Corte il consulente di una società con personalità giuridica può concorrere con le violazioni commesse dalla società ai sensi dell'art. 9 del D. Lgs. 472/97, purché si dimostri il perseguimento di un proprio beneficio diverso dal corrispettivo ordinario relativo alle prestazioni professionali (“... <i>compartecipazione interessata e autonoma al perseguimento di finalità illecite</i> ...”)	La Corte conferma la responsabilità del professionista nell'ambito delle condotte contestate e rigetta le richieste di esclusione delle prove ottenute mediante i sequestri nonostante l'opposizione basata sul segreto professionale	La Corte accoglie il ricorso, ritiene di superare il diverso orientamento espressa nella sentenza n. 23229 del 2024, ritenendo il concorso di persone terze nelle violazioni tributarie relative alle società con personalità giuridica è sanzionabile per il contributo materiale e psicologico offerto nella realizzazione dell'illecito, a prescindere dal conseguimento da parte del terzo di un personale effettivo vantaggio economico.	La Corte afferma che per il concorso del consulente nelle violazioni di una società con personalità giuridica “ <i>si deve prescindere dal conseguimento da parte del terzo di un personale effettivo vantaggio economico ..., cosicché deve essere disatteso il diverso orientamento espresso da questa Corte, nella sentenza n. 23229 del 2024 ...</i> ”



6. ELUSIONE FISCALE INTERNAZIONALE – CENNI

Stefano Beghetto

In ambito internazionale non esiste una definizione di Elusione Fiscale ma vengono stabilite delle soglie di tollerabilità alle quali gli Stati membri possono adeguarsi. L'elusione fiscale è una riduzione dell'imposta nei limiti della legalità con meccanismi che vengono ritenuti contrari alla ratio della norma.

L'Unione Europea ha disciplinato, con la Raccomandazione della Commissione del 06 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva (2012/772/UE), i limiti ai quali gli Stati Membri avrebbero dovuto allinearsi lasciando ampia decisione ad ognuno. Relativamente alla norma generale antiabuso la Raccomandazione cita: “Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro «sostanza economica [...] Una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale. Per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni è artificiosa, le autorità nazionali sono invitate a valutare se presenta una o più delle seguenti situazioni: a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme; b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale; c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente; d) le operazioni concluse sono di natura circolare; e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa; f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali.”

Nel 2016 la cosiddetta “Normativa ATAD” ha contrastato le politiche di elusione fiscale al fine di garantire un funzionamento corretto del mercato interno. Viene chiarito infatti, successivamente, che un'operazione elusiva non dipende solamente dallo scopo che si persegue bensì dalla sostanza economica che ne soggiace. Nel corso del tempo sono stati utilizzati dei test per verificare la natura dell'operazione svolta. Il primo test riguarda l'intenzionalità che serve a verificare se il carico fiscale è stato ridotto a seguito dell'analisi approfondita della norma. Vi è poi il test dell'artificialità che mira a verificare se sono state attuate delle operazioni complesse per giungere allo stesso risultato. Test del beneficio volto a verificare se il vantaggio fiscale sia stato raggiunto con conseguente aiuto da parte di professionisti del settore. Per ultimo il test della giustizia che mira a verificare la legittimità dell'operazione svolta. Sono stati introdotti i BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) con i quali si va a verificare la perdita di gettito fiscale grazie all'effetto negativo



che l'elusione fiscale ha sulla base imponibile. I governi dell'OCSE e del G20 si sono mossi per rielaborare le norme fiscali internazionali e successivamente grazie all'Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting sono stati definiti i pilastri fondamentali per il raggiungimento dei Beps.

Questi tre pilastri sono: 1. Coerenza tra regimi fiscali di ogni singola nazione rapportati poi ai regimi internazionali; 2. Riallineamento della tassazione tra stati membri; 3. Migliore trasparenza tra gli stati membri con scambio di informazioni per garantire ad ogni stato membro la certezza del diritto applicato.

Relativamente alle norme antielusive si riscontrano principalmente quelle legate alla prevalenza della sostanza sulla forma e quelle relative all'abuso della norma vero e proprio. Entrambe vanno a ricercare il vantaggio perseguito rispetto allo scopo e si applicano quando non vi è certezza di un'effettiva attività economica.

La prevalenza della sostanza sulla forma slega la forma assunta per raggiungere il vantaggio fiscale e si basa principalmente sulla sostanza delle operazioni che sono state svolte, identificando tutte quelle operazioni simulate per il raggiungimento del beneficio fiscale. Questo principio è ancora oggi un principio cardine per la lotta all'elusione sulla quale gli Stati si basano per l'identificazione delle operazioni sospette.

L'abuso della norma invece mira ad identificare l'abuso attraverso l'interpretazione giuridica della norma in sé. Non viene riconosciuta la forma utilizzata dal contribuente ma si riconosce l'interpretazione che più possa identificare la realtà dei fatti accaduti.

E' stata introdotta una clausola generale antiabuso (GAAR) disciplinata dalla Direttiva 2016/1164/UE che all'articolo 6 cita: "1. Ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, gli Stati membri ignorano una costruzione o una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte. 2. Ai fini del paragrafo 1, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica. 3. Quando le costruzioni o una serie di costruzioni sono ignorate a norma del paragrafo 1, l'imposta dovuta è calcolata in conformità del diritto nazionale."

La differenza sostanziale con quanto sopra esposto è che non rappresenta abuso l'intera operazione svolta ma diventa abuso anche una sola parte dell'operazione posta in essere al fine di ottenere un vantaggio fiscale andando a penalizzare quello che realmente è abuso da quello che effettivamente non lo è. Deve essere provata la non genuinità dell'operazione svolta che quindi deve essere effettuata per "valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica"



Preme quindi sottolineare che la Direttiva mira, con le norme antiabuso, ad identificare quelle operazioni prive di sostanza economica e di non ricondurle alle costruzioni artificiose che spesso vengono realizzate con il dolo del contribuente.

6.1 TREATY SHOPPING E BENEFICIARIO EFFETTIVO

Il “Treaty Shopping” “può essere definito come una forma di elusione fiscale internazionale attuata in concreto tramite lo sfruttamento, indebito, degli accordi internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. [...] attuata mediante la costituzione di società veicolo (c.d. conduit company), che si interpongono tra lo Stato della fonte reddituale (Italia) e lo Stato del beneficiario finale dei redditi (estero).”¹¹

Tale strategia ha lo scopo di erogare redditi (dividendi, interessi ecc) senza il pagamento della ritenuta sfruttando benefici contro le doppie imposizioni sui redditi previsti dagli accordi internazionali. Negli accordi internazionali appunto vi è sempre presente la clausola antiabuso (“beneficiario effettivo”) che permette di non applicare le condizioni più vantaggiose che sono sancite tra gli accordi dei vari Stati.

Per contrastare questo fenomeno di Treaty Shopping sono stati introdotti degli strumenti specifici. Il primo è l’art. 29 del Modello Ocse del 2017. Esso prevede che venga attuata una dichiarazione autonoma dagli Stati contraenti per affermare l’impegno a contrastare l’elusione fiscale garantendo i benefici solamente a coloro che risultavano essere idonei. Ed ha previsto, altresì, l’introduzione nelle convenzioni contro le doppie imposizioni di clausole per la limitazione dei benefici (LOB) ed il cosiddetto “Principal Purpose Test”.

LOB rule (Limitation on Benefit rule), prevista nell’art. 29 dell’Ocse (paragrafi da 1 a 7), riduce l’ambito di applicazione alle disposizioni convenzionali, attribuendo il beneficio solamente ai soggetti residenti nello Stato membro e spostando l’onere probatorio al contribuente sul possesso dei requisiti per i benefici. Questa clausola, Lob rule, definisce i requisiti per determinare le “persone qualificate” che abbiano una connessione effettiva con l’attività svolta nello Stato di residenza ed il reddito di fonte estera.

Al paragrafo 2 dell’art. 29 sono identificati i soggetti beneficiari e nello specifico: 1. Una persona fisica 2. Uno Stato contraente e/o le sue divisioni; 3. Società quotate individuate; 4. Alcune consociate delle società quotate previste; 5. Organizzazioni non-profit e fondi pensionistici riconosciuti; 6. Altre entità, previa verifica di una serie di requisiti previsti relativamente alla titolarità, di un soggetto residente, di quote o titoli rappresentativi. 7. Fondi di investimento collettivo. Il paragrafo 3 dell’art. 29 stabilisce che i benefici vengono riconosciuti anche ai soggetti che non rientrano tra quelli qui sopra indicati se rispettano

¹¹ Fiscalità Internazionale: Treaty shopping: pianificazione aggressiva e ruolo del certificato fiscale di Marco Bargagli



due condizioni: 1. il contribuente deve avere un'attività economica attiva nel proprio Stato dove possiede la residenza; 2. Il reddito deve derivare dall'attività esercitata.

Il riconoscimento dei benefici, secondo i paragrafi 4 e 5 dell'art. 29, è previsto per i soggetti che sono partecipati, almeno per il 75%, da soggetti che sono in possesso dei requisiti richiesti oppure partecipati da soggetti "*headquartes companies*". Questi ultimi devono: 1. avere la sede nello stato contraente di residenza; 2. devono essere composti, gruppo multinazionale, da società con residenza in almeno quattro Stati, con società attive e che producano almeno il 10% del reddito del gruppo. 3; devono generare, le società appartenenti al gruppo, meno del 50% del reddito del gruppo in stati diversi da dove il gruppo ha sede; 4. far sì che il reddito non derivi per più del 25% dall'altro stato contraente; 5. essere soggetti alle medesime regole in tema di imposta sui redditi previste al paragrafo 3 art. 29; 6. superare un base *erosion test* simile al paragrafo 2 art. 29.

Principal Purpose Test, previsto dal paragrafo 9 dell'art. 29, è alternativo alla LOB rule in quanto riguarda fattispecie che non rientrano in quanto qui sopra esposto. Questo principio ha la funzionalità di contrastare gli "*arrangements*" quando l'obiettivo di una operazione sia quello di ottenere il

beneficio previsto. Quindi viene riconosciuto allo Stato di negare i benefici tutte quelle volte in cui l'unico obiettivo principale sia quello di trarre un beneficio dalle disposizioni in essere. Questo "scopo principale" non deve essere in contrasto con l'oggetto delle disposizioni e/o trattati. E' stata introdotta la clausola del "Beneficiario Effettivo" per contrastare l'abuso e per fare in modo che i benefici siano concessi solamente a chi ne abbia titolo. Infatti, la clausola prevede appunto che il trattamento sia previsto solamente a colui che risulta beneficiario effettivo di reddito.

Il beneficiario effettivo risulta quindi essere colui che percepisce un reddito e lo tassa nel proprio Stato di residenza. Quindi tutti coloro che percepiscono un reddito in nome e per conto vengono esclusi dalla fattispecie del Beneficiario effettivo, oltre a non tassarlo nello Stato di residenza.

Nonostante la presenza di tale clausola tutti i benefici possono non essere riconosciuti se si mette in atto un comportamento di abuso della norma.

Le convenzioni con l'Italia prevedono il divieto assoluto del diritto nei rapporti con gli altri Stati adottando l'operatività di disposizioni interne antielusive. L'analisi della effettiva spettanza del beneficio, in primo luogo verifica il beneficiario effettivo e una volta che questo sia confermato verifica se si siano tenuti comportamenti antielusivi che ostacolino quindi il beneficio concesso.



La Corte di Giustizia in merito al diritto dell'Unione Europea ha sancito il principio secondo il quale *"i soggetti non possono avvalersi abusivamente e fraudolentemente delle norme dell'Unione Europea"*

Gli Stati membri, quindi, non devono recepire la norma ma è un principio vero a proprio al quale ogni singolo stato può sottostare.

Concludendo, qualora l'operazione fosse artificiosa e diretta a sottrarre dal punto di vista economico alla normativa del Paese preso in considerazione non si può beneficiare dei vantaggi delle Direttive. Pertanto, un eventuale diniego sarà solamente una conseguenza derivante dall'incongruenza tra lo scopo della norma e la constatazione delle condizioni non rispettate al fine di ottenere il beneficio.



7. STRUMENTI PER CONTRASTARE L'ABUSO DEL DIRITTO A LIVELLO INTERNAZIONALE: Fenomeni internazionali di abuso del diritto

Barbara Bissacco
Cristina Rigato

L'abuso del diritto non si configura solamente in ambito nazionale, tra i fenomeni di evasione fiscale vengono spesso riscontrate situazioni di **abuso di trattati internazionali contro le doppie imposizioni**.

Tale pratica, meglio conosciuta come *"treaty shopping"*, costituisce una forma di evasione fiscale a livello internazionale, che prevede l'**indebito utilizzo delle Convenzioni Bilaterali contro le doppie imposizioni sui redditi**. In sostanza, il *treaty shopping* rappresenta una pratica assai diffusa, mediante la quale il contribuente cerca di sfruttare indebitamente un particolare regime vantaggioso contenuto in una o più Convenzioni contro le doppie imposizioni.

L'operazione prevede l'**artificiosa localizzazione di una struttura economica**, definita *"conduit"*, in uno dei Paesi aderenti alla Convenzione, con l'obiettivo che tale struttura diventi funzionale alla **fruizione delle agevolazioni previste dal Trattato**, altrimenti non accessibili.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 30 marzo 2016 ha precisato che, in caso di **interposizione di entità intermedie**, bisogna verificare che le stesse siano realmente operative, in quanto l'ipotesi di *treaty shopping* si viene a configurare solamente se tali entità presentano una natura artificiosa. Infatti per **"struttura artificiosa"** o **"società conduit"** si intende una struttura organizzativa leggera, senza autonomia decisionale, priva di effettiva attività e di reale consistenza, per la quale il personale dipendente, le attrezzature e i locali stessi risultano essere messi a disposizione da società domiciliatarie, attraverso contratti di *management service*.

Nell'ambito dell'abuso delle Convenzioni e dei Trattati internazionali rientrano anche i fenomeni di **"directive shopping"** e **"rule shopping"**.

In particolare, il *directive shopping* si viene a creare quando un'entità residente in un Paese al di fuori dell'Unione Europea, interpone un'altra entità all'interno di uno Stato membro dell'UE, con il quale lo Stato in cui risiede ha stipulato una Convenzione contro le doppie imposizioni che risulta particolarmente favorevole. Anche questa situazione prevede che l'entità costituita nel Paese membro dell'UE sia di natura artificiosa, allo scopo di permettere al soggetto extracomunitario di poter beneficiare indebitamente del regime fiscale previsto dalla disciplina dell'Unione Europea.

Il *rule shopping* consiste, invece, nella ricerca di una disposizione che comporta il minor prelievo fiscale all'interno di una Convenzione internazionale, in modo da adeguare ad essa le operazioni economiche che si intendono porre in essere.



Per contrastare questi fenomeni elusivi a livello internazionale, l'Amministrazione Finanziaria, oltre all'istituto dell'interpello antiabuso, ha previsto all'**art. 31 ter del D.P.R. n. 600/1973** uno strumento di dialogo, il c.d. **ruling internazionale**, con le imprese che esercitano attività internazionale, le quali possono accedere ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi con l'Agenzia delle Entrate, relativi alle seguenti tematiche:

- regime dei prezzi di trasferimento (*transfer pricing*);
- determinazione dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza;
- attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione;
- valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione;
- erogazione o percezione di dividendi, interessi, *royalties* e altri componenti reddituali.

Gli accordi vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stati stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti risultanti dagli stessi.

Durante i periodi d'imposta in cui hanno validità gli accordi, i poteri di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria sono limitate alle questioni diverse da quelle che hanno costituito l'oggetto degli accordi.

Un'altra situazione di evasione fiscale che si potrebbe configurare a livello internazionale, riguarda la **costituzione di società controllate all'estero**, che non svolgono alcuna attività economica effettiva, ma che operano come veicoli societari con la finalità di risparmiare indebitamente le imposte, in un'ottica di pianificazione aggressiva internazionale.

Per contrastare questi fenomeni, è stata introdotta la disciplina delle **Controlled Foreign Companies (C.F.C. legislation)** che nel corso degli anni ha subito notevoli modifiche.

La prima apparizione della C.F.C. *legislation* nel nostro ordinamento è avvenuta ad opera della **Legge n. 342 del 21 novembre del 2000**, successivamente, il **D. Lgs. n. 142 del 29 novembre 2018** ha recepito all'interno del nostro sistema la **Direttiva Comunitaria antiabuso ATAD**, ossia la **Direttiva UE 2016/1164 del 12 luglio 2016**, che ha comportato notevoli modifiche alla disciplina delle C.F.C.. Infine, con il **D. Lgs. n. 209 del 27 dicembre 2023** sono state aggiunte nuove regole che hanno variato le condizioni per l'applicazione della C.F.C. *legislation*.

L'attuale disciplina delle C.F.C. prevede un regime di **imposizione per trasparenza** al socio residente in Italia, **dei redditi realizzati dalle sue società controllate estere**, indipendentemente dall'effettiva percezione degli stessi.

In particolare si prevede che rientrino nella suddetta disciplina tutti i seguenti soggetti:



- persone fisiche;
- soggetti di cui all'**art. 5 del T.U.I.R.** (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice, associazioni e altri enti equiparati);
- soggetti IRES di cui all'**art. 73, comma 1, lettere a), b) e c) del T.U.I.R.** (società commerciali; enti commerciali residenti; trust non commerciali residenti, ecc.).

Tali soggetti devono avere una **partecipazione di controllo diretto o indiretto**, così come stabilito **dall'art. 2359 del Codice Civile**, in società estere; oppure, in alternativa, oltre il 50% della partecipazione agli utili sia detenuto, direttamente o indirettamente, mediante una o più società controllate ai sensi del citato art. 2359.

Ai sensi della **nuova formulazione del comma 4 dell'art. 167 del T.U.I.R.**, si deve realizzare una **duplice condizione di accesso riferita al soggetto controllato estero**:

- **tassazione effettiva inferiore al 15%**, calcolato sui dati del bilancio della controllata estera, laddove lo stesso risulti oggetto di revisione o certificazione, oppure, se non si verifica la suddetta condizione o i bilanci non risultano certificati, ritorna operativa la vecchia disposizione dove si deve verificare che la tassazione effettiva risulti inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stata assoggettata la controllata se fosse stata residente in Italia – *Effective Tax Rate Test*.
- **più di 1/3 dei proventi devono essere di natura *passive income*** (interessi attivi finanziari; canoni e *royalties* derivanti dall'utilizzo di proprietà intellettuali; dividendi derivanti da possesso di partecipazioni; proventi derivanti da leasing finanziario; redditi da attività bancaria e assicurativa; proventi derivanti da cessioni infragruppo di beni con valore economico aggiunto scarso o nullo; prestazioni di servizi infragruppo con valore economico aggiunto scarso o nullo) – *Passive Income Test*.

Per disapplicare la disciplina delle C.F.C., il soggetto controllante deve dimostrare l'**esimente** prevista dal **comma 5 dell'art. 167 del T.U.I.R.**, ossia deve dimostrare che il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali.

La dimostrazione dell'esimente deve essere fatta presentando un'istanza di interpello all'Amministrazione Finanziaria, ossia l'**interpello probatorio** e legittimati a presentarlo sono il soggetto residente o la stabile organizzazione in Italia del soggetto non residente con partecipazioni di controllo in una società estera.

Le modalità di predisposizione dell'istanza di interpello probatorio sono le stesse previste per la presentazione dell'istanza di interpello antiabuso, naturalmente l'istanza di interpello probatorio non si deve presentare se sono stati superati l'ETR Test e/o il Passive Income Test (carezza del requisito "**fattispecie concreta e personale**").

La richiesta deve essere inviata prima dei termini di presentazione della Dichiarazione dei Redditi e l'Agenzia delle Entrate è tenuta a rispondere per la disapplicazione della disciplina delle C.F.C. **entro 120 giorni**.



In caso di carente documentazione, l'Agenzia invita il contribuente a regolarizzare la richiesta **entro 30 giorni**, nel caso in cui la stessa Agenzia **non riesca a dare una risposta**, può richiedere una sola volta al contribuente di integrare la documentazione e poi deve fornire la risposta a quest'ultimo **entro 60 giorni** dal ricevimento della documentazione. Come previsto per le istanze di interpello antiabuso, anche le istanze di interpello probatorio non sono impugnabili ai sensi dell'**art. 11, comma 7 della Legge n. 212/2000**. Laddove il contribuente dovesse invece nutrire incertezze relative alla disciplina delle C.F.C. resta sempre possibile presentare l'**interpello ordinario** ai sensi dell'**art. 11, lettera a) della Legge n. 212/2000**.



8. ABUSO DEL DIRITTO E RESPONSABILITÀ CONCORSUALE DEL COMMERCIALISTA. PROFILI PENALI.

Luca Carraro¹²

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Evasione ed elusione: profili di rilevanza penalistica – 3. La responsabilità concorsuale in termini generali 3.1. – Il contributo concorsuale del professionista tra concorso materiale e concorso morale – 4. Reati tributari e concorso del commercialista – 4.1. Il “dolo concorsuale” del professionista: intensità e dimensione probatoria – 5. La circostanza aggravante prevista dall’art. 13-*bis* D. Lgs. n. 74/2000.

1. Premessa

L’attuale temperie socio-economica ha manifestato con evidente chiarezza la complessità delle dinamiche che innervano l’attività quotidiana di ogni operatore del mercato. Una complessità che reclama un coinvolgimento crescente, nella gestione, nelle scelte, nella progettazione e nella realizzazione delle strategie operative, di figure professionali altamente qualificate, tra le quali spicca quella del commercialista.

È sufficiente porre mente alla indiscutibile necessità, per ogni realtà di impresa o societaria in genere, di avvalersi di consulenti onde procedere correttamente ad adempiere numerose prescrizioni, quali ad esempio quelle in materia contabile, societaria, fiscale, ambientale, giuslavoristica.

In questo senso, quanto maggiore si appalesa il grado di complessità della materia da padroneggiare, tanto maggiore risulta l’esigenza di beneficiare delle competenze tecniche, sempre più specifiche, delle figure professionali di riferimento.

Siffatte competenze, tuttavia, rappresentando un patrimonio conoscitivo che sovente non è nella disponibilità del cliente, devono essere impiegate e ostese con attenzione e prudenza da parte del professionista, giacché il cliente potrebbe farne un uso strumentale e illecito, dischiudendosi così un orizzonte molto problematico, ovvero sia quello del confine tra un’attività di consulenza lecita e un contegno che assume le forme del concorso del professionista nell’illecito penale del proprio cliente.

Il tema è giuridicamente molto complesso e merita di essere indagato (sia pure brevemente, nell’economia generale di un contributo in cui gli aspetti penali svolgono

¹² - Ph.D. - Assegnista di ricerca e Professore a contratto presso UNIPD



funzione “ancillare”) alla luce di alcune premesse “stipulative”: in prima battuta sarà necessario chiarire quale sia il rilievo, dal punto di vista penalistico, del fenomeno di c.d. abuso del diritto, distinguendo in particolare tra forme di evasione e forme di elusione tributaria.

In secondo luogo, chiarito siffatto aspetto sul piano generale, sarà necessario prendere in considerazione la possibile responsabilità concorsuale del commercialista per taluni reati perpetrati dal cliente (in specie reati tributari), prendendo in considerazione sia la disciplina prevista dagli artt. 110 ss. c.p., sia il formante giurisprudenziale. Infine, sarà opportuno dedicare uno spazio alla peculiare circostanza aggravante prevista dall’art. 13-bis D. Lgs. n. 74/2000.

2. *Evasione ed elusione: profili di rilevanza penalistica*

Una tematica che, dal punto di vista generale, merita di essere affrontata è la distinzione tra i differenti – ancorché adiacenti – fenomeni di evasione ed elusione fiscale onde poter poi cogliere le differenti risposte sotto il profilo penalistico.

Come è ben noto, l’evasione si sostanzia in un contegno illecito – tipizzato dal legislatore – mediante il quale il contribuente che sarebbe tenuto al versamento di un determinato tributo, si sottrae volontariamente a tale adempimento, integrando in tal modo un illecito non solo tributario ma, a certe condizioni (cioè alle condizioni stabilite dalla fattispecie tipica prevista dalla disciplina penalistica), anche penale.

L’elusione, invece, si sostanzia in un comportamento maggiormente callido, traducendosi nell’impiego di strumenti *formalmente* legali ma *sostanzialmente* volti in via esclusiva a conseguire un indebito risparmio (o un’indebita elusione) di un’imposta/tributo senza una reale giustificazione economica, così tradendo la *ratio* di fondo dello strumento formalmente lecito impiegato.

In altri termini l’elusione «si configura in relazione a qualunque condotta che, pur conforme alla legge, ne strumentalizza la lettera, aggirandola e consento al contribuente, che abbia posto in essere un’operazione economicamente equivalente al presupposto d’imposta, di non realizzare la fattispecie imponibile ovvero di realizzarne una meno onerosa»¹³, ovvero sia una vera e propria «declinazione in ambito tributario dell’abuso del diritto»¹⁴.

Questa prima, embrionale, distinzione si rende funzionale a comprendere la differente strategia giuridico-penalistica di contrasto rispetto ai due fenomeni.

¹³ E.M. AMBROSETTI, E MEZZETTI, M. RONCO, *Diritto penale dell’impresa*, Torino, 2020, 466.

¹⁴ *Ibidem*.



Va infatti tenuto in considerazione che, in materia penale, il principio di *legalità* – vero baluardo di uno Stato liberal-democratico e “scolpito” nella nostra Costituzione all’art. 25 – impone al legislatore di individuare in modo chiaro e determinato il comportamento che ritiene penalmente rilevante¹⁵, in maniera tale che ogni consociato possa conoscere e comprendere in maniera sufficiente quali comportamenti sono penalmente rilevanti per l’ordinamento e quali comportamenti, per contro, non lo sono (fermo restando che un contegno penalmente neutro, ben potrebbe rilevare quale illecito tributario o amministrativo; si tratta del c.d. principio di *frammentarietà* del diritto penale).

Risulta dunque chiaro che, se l’evasione ben può essere definita e individuata dal legislatore in una (o più) fattispecie tipica (o tipiche) – e, in quanto tale, divenire penalmente rilevante ai sensi delle figure delittuose previste dal d.lgs. 74/2000 –, l’elusione sfugge alle capacità descrittivo-selettive di una fattispecie tipica e – mi si passi il gioco di parole – “evadendo” dai confini disegnati dalla penna del legislatore, non può rappresentare di per sé una fattispecie penalmente rilevante.

Ciò tuttavia, si badi bene, non significa che ogni forma di elusione sia penalmente irrilevante; anzi. Sarà però necessario che il fatto storico perpetrato – cioè l’elusione – sia sussumibile nell’ambito di una delle fattispecie tipiche tratteggiate dal legislatore.

In altri termini, l’elusione, quale violazione (o deviazione) dello scopo per il quale viene riconosciuto un certo diritto da una norma di legge, non viene di per sé sanzionata. L’esigenza di contrastare il fenomeno, tuttavia, ha sospinto il legislatore a intervenire positivizzando e sanzionando i principali meccanismi in cui l’elusione si era venuta a concretizzare nella prassi. Si ponga mente, ad esempio, ai fenomeni di c.d. *transfer pricing* o ai *cost sharing agreements* (art. 110, co. 7 e 10, d.p.r. 917/1986).

Esisteva nondimeno una disposizione antielusiva ad ampio raggio, ovvero sia l’art. 37-*bis* d.p.r. 600/1973 (introdotto dall’art. 7, d.lgs. 9.10.1997, n. 358) a mente del quale era inopponibile all’amministrazione finanziaria una serie di atti, fatti e negozi (tassativamente individuati) anche collegati tra loro che fossero «privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti».

Sulle spinte di matrice europea – la cui regolamentazione normativa esibisce caratteristiche di minore specificità nella tecnica legislativa – la giurisprudenza italiana di legittimità¹⁶ ha rinvenuto la sussistenza di un principio antielusivo di portata generale

¹⁵ Per una chiara disamina del principio di legalità e delle principali sue declinazioni, si veda T. PADOVANI, *Diritto Penale*, Pisa, 2024, 21 ss.

¹⁶ Cass. sez. trib. n. 10257/2008 e n. 25374/2008. Successivamente anche Cass. civ., Sez. un., 23.12.2008, n. 30055 e n. 30057: «il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall’utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di ottenere un risparmio fiscale».



nell'art. 53 Cost., quale corollario necessariamente derivante dal principio di capacità contributiva (e di progressività nell'imposizione fiscale). E si sarebbe trattato di operazione non contrastante con l'art. 23 Cost., in quanto non ne sarebbe discesa alcuna imposizione di nuovi oneri in capo ai contribuenti, bensì la sola "inefficacia fiscale" dei risparmi di imposta indebitamente ottenuti.

Da tale principio antielusivo sarebbero però derivate conseguenze differenti sul piano tributario e su quello penale.

In ordine al primo profilo, la conseguenza della violazione del *principio antielusivo* sarebbe consistita, come detto, nell'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria degli effetti abusivi di ogni negozio realizzato allo scopo di eludere le disposizioni fiscali; e tale effetto si sarebbe determinato a prescindere dalla riconducibilità del negozio all'elencazione (tassativa) di cui al sopra citato art. 37-bis: il principio antielusivo riconosciuto dalla giurisprudenza, dunque, avrebbe avuto l'effetto di *estendere* l'area delle inopponibilità all'Amministrazione finanziaria.

Sotto il profilo penale, invece, il principio di legalità, nei corollari di riserva di legge, di determinatezza e tassatività, avrebbe impedito il dispiegarsi di qualunque efficacia penalistica del suddetto principio antielusivo.

A fronte dell'irrefrangibilità dei richiamati principi cardinali del diritto penale e della contemporanea esigenza di contrastare gravi fenomeni elusivi, dottrina e giurisprudenza iniziarono a domandarsi se fosse possibile ricondurre talune fattispecie concrete alle ipotesi delittuose di cui al d.lgs. 74/2000, facendo leva sulla definizione di «imposta evasa» di cui all'art. 1 lett. f) d.lgs. 74/2000¹⁷ e sostenendo che anche l'elusione si sostanzierebbe in una differenza tra l'imposta dovuta e l'imposta autoliquidata sulla base dell'operazione elusiva, con la conseguenza che sarebbero state configurabili le fattispecie di cui agli art. 4 e 5 d.lgs. 74/2000¹⁸.

Su tale sfondo dottrinale, interveniva una importante sentenza della Suprema Corte di Cassazione, la quale, pur non essendosi poi graniticamente consolidata, affermava il principio in base al quale «non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione *espressamente prevista dalla legge*»¹⁹, con ciò confermando come – almeno secondo

¹⁷ Art. 1, lett. f), d.lgs. 74/2000, in allora vigente: «f) per "imposta evasa" si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili».

¹⁸ Cfr. E.M. AMBROSETTI, E MEZZETTI, M. RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, cit., 54.

¹⁹ Cfr. Cass. pen., Sez. II, 22.11.2011, n. 7739 (rinvenibile in *Ind. Pen.*, 2012, 104), corsivi nostri.



questo orientamento interpretativo – non sarebbe stato possibile ritenere penalmente rilevante in quanto tale l’elusione se essa non si fosse concretizzata in un fatto sussumibile in una fattispecie tipica.

Se questo era dunque l’ondivago panorama dottrinale e giurisprudenziale, l’introduzione dell’art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212), avvenuta con d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 – unitamente alla coeva abrogazione del sopra citato art. 37-*bis* d.p.r. 600/1973 – veniva a positivizzare una definizione di “abuso del diritto” che, sino ad allora, era derivante esclusivamente dal formante giurisprudenziale, unificandola a quella di “elusione”²⁰: *«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»*.

La disposizione, dunque, si articola intorno a tre presupposti: (a) assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate; (b) realizzazione di un vantaggio fiscale indebito; (c) vantaggio fiscale quale effetto sostanziale dell’operazione²¹. Presupposti ai quali fanno da *pendant* gli indici positivizzati dal comma 2²² e le esclusioni di cui al comma 3²³ della medesima disposizione.

Ferma restando in ogni caso, ai sensi del comma 4 dell’art. 10-*bis* citato, la «libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale», ciò che più preme ai fini del presente contributo è porre in evidenza l’esplicito – ancorché non del tutto perspicuo²⁴ – chiarimento racchiuso nel comma 13 del richiamato art. 10-*bis*: *«Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie»*.

²⁰ Cfr. Cass. pen., sez. III, 1 ottobre 2015, n. 40272, con nota di F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, in *Dir. pen. cont.*, 9.10.2015.

²¹ Cfr. E.M. AMBROSETTI, E MEZZETTI, M. RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, cit., 469.

²² Art. 10-*bis*, co. 2, l. 212/2000: *«Ai fini del comma 1 si considerano:*

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, 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;

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario».

²³ Art. 10-*bis*, co. 3, l. 212/2000: *«Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate 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»*.

²⁴ Cfr. F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari*, cit., par. 5, ove l’illustre Autore parla di una «formulazione dell’art. 10-*bis*, co. 13, l. 212/2000 [...] tutt’altro che perspicua (“le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie”)» ritenendola «insuscettibile di fornire indicazioni all’interprete».



Ove, poi, siffatto chiarimento sia interpretato sistematicamente, alla luce del co. 12 della medesima disposizione²⁵, appare condivisibile la conclusione secondo cui «la funzione dogmatica della norma andrebbe individuata nella causa di esclusione della tipicità»²⁶ di alcuni segmenti delle fattispecie penalistiche previste dal d.lgs. 74/2000. In altri termini, l'art. 10-*bis* citato, pur mediante una dizione non particolarmente felice²⁷, veicola una precisa scelta di politica-criminale del legislatore: escludere dall'area di rilevanza penale²⁸ delle fattispecie tipiche di cui al d.lgs. 74/2000 alcuni segmenti di condotta (o, per usare una dicitura più cara alla distinzione tra *Typus* e *Tatbestand*, alcune sotto-fattispecie) che prima vi potevano rientrare, ovverosia i fatti di abuso del diritto che, in ossequio all'art. 12, sono ora configurabili come tali solo laddove «non poss[a]no essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie» (cioè delle specifiche fattispecie previste dal d.lgs. 74/2000).

L'art. 10-*bis* ricordato, dunque, ha avuto l'effetto di una *abolitio criminis* parziale²⁹, essendo stati espunti dall'area di rilevanza penale alcuni segmenti di condotta che, in precedenza, erano stati ricondotti alle fattispecie astratte di cui al d.lgs. 74/2000.

Del resto, una conferma di tale interpretazione pare potersi trarre dalla lett. *g bis*) del d.lgs. 74/2000, laddove, nell'individuare le condotte penalmente rilevanti come *operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente*, si riferisce espressamente alle operazioni apparenti «diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212».

In conclusione, il problema di maggior rilievo che si pone in sede penale, ove stella polare è rappresentata dal principio di legalità (*sub specie* di determinatezza e tipicità del fatto rilevante), è e rimane l'esatta individuazione delle condotte (ontologicamente atipiche) qualificabili come abusive del diritto/elusive, giacché esse, proprio in quanto tali, atteso il disposto dell'art. 10-*bis*, co. 12, l. 212/2000, non integreranno fattispecie di reato. I confini delle fattispecie penalistiche (in particolare quelle di cui al d.lgs. 74/2000) infatti, a seguito dell'introduzione dell'art. 10-*bis* l. 212/2000 nel 2015, appaiono «ridisegnate per

²⁵ Art. 10-*bis*, co. 12, l. 212/2000: «In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie».

²⁶ E.M. AMBROSETTI, E MEZZETTI, M. RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, cit., 470.

²⁷ Cfr. F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari*, cit., par. 6, ove si afferma: «al di là della formula linguistica certamente non meritevole di ricordo nella sintassi e nella prosa del penalista».

²⁸ Cfr. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente*, in *Dir. pen. cont.*, 1 ottobre 2015.

²⁹ Cfr. F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari*, cit., par. 6. Sul complesso e articolato tema dell'*abolitio criminis*, si veda, per tutti, E.M. AMBROSETTI, *Abolitio criminis e modifica della fattispecie*, Padova, 2004.



sottrazione”, contribuendo la richiamata disposizione a determinare – in negativo, per “sottrazione” appunto – la tipicità dei reati tributari.

3. *La responsabilità concorsuale in termini generali*

Come si è sopra segnalato, l'estrema latitudine e complessità oramai raggiunta dagli adempimenti *lato sensu* fiscali, contabili e contributivi rendono ormai indispensabile, per ogni realtà aziendale o imprenditoriale, affidarsi alle competenze di un professionista esperto, che affianchi il cliente nella pianificazione (legittima e lecita) della «ottimizzazione del carico fiscale e nella gestione della *tax compliance*»³⁰.

Proprio in questa delicata ma necessaria attività vengono a convergere due problematiche di indubbio rilievo. Da un lato, è proprio in questo ambito che, sovente, il commercialista si trova ad operare lungo l'imperverso (e a tratti incerto) confine di cui abbiamo sopra tracciato le linee essenziali tra legittimo risparmio di imposta e forme di abuso del diritto (*alias* elusione) se non addirittura di evasione (penalmente sanzionata). Dall'altro, per quanto – come si vedrà, sia pur brevemente – i reati tributari (e fallimentari) siano pressoché tutti strutturati come reati propri, l'ordinamento italiano prevede un insieme di disposizioni (art. 110 ss. c.p.) che, rientrando nella categoria dogmatica delle forme di manifestazione del reato, estendono la tipicità della fattispecie penale, chiamando a rispondere penalmente anche soggetti non dotati della qualifica tipica. Tale forma di manifestazione viene indicata come “concorso eventuale di persone nel reato”. La tematica della responsabilità plurisoggettiva eventuale è, già in termini generali, una tra le «più spinose del diritto penale»³¹ e, nel campo dei c.d. *withe collar crimes*³², viene elevata alla potenza³³ in ragione della complessità, anche di matrice epistemico-processuale, che ne innerva gli elementi di struttura³⁴.

³⁰ S. MASSAROTTO, R. MICHELUTTI, L. MOGLIA, A. PISTOCHINI, *La responsabilità del commercialista*, in *Le responsabilità penali del professionista*, a cura di A. Pistochini e G. Stampanoni Bassi, Milano, 2023, 54.

³¹ Cfr. F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. P. Gen.*, Milano, 1947, 237.

³² L'espressione, oramai entrata nel gergo comune grazie alla sua evidente carica evocativa, si deve al sociologo americano E.H. SUTHERLAND, *White Collar Criminality*, in *American Sociological Review*, 1940, V, 1 ss.; ID., *White Collar Crime. The uncut version* (1983), tr. it. a cura di G. Forti, *Il crimine dei colletti bianchi. La versione integrale*, 1987. In proposito, cfr. G. FORTI, *L'immane concretezza. Metamorfosi del crimine e controllo penale*, Milano, 2000, 304 ss.

³³ Emblematiche al riguardo le parole di E. BASILE, *Consiglio tecnico e responsabilità penale. Il concorso del professionista tramite azioni “neutrali”*, Torino, 2018, con le quali l'Autore intitola il paragrafo 1 del Capitolo 1: «Un tormentato istituto di parte generale».

³⁴ Sia perdonata l'ineleganza di rinviare, al fine di non ripetere concetti già espressi altrove e di richiamare così la bibliografia e la giurisprudenza ivi citate, a L. CARRARO, *La responsabilità del professionista extraneus nei fatti di bancarotta. La compartecipazione criminosa mediante attività di consulenza*, in *Sist. pen.*, 2 giugno 2023.



Tentando una difficile sintesi, è possibile affermare che, nel modello unitario italiano³⁵, il concorso di persone nel reato risponde ad una duplice esigenza: da un lato, la *ratio* è quella di evitare che la responsabilità per la perpetrazione di un certo reato ricada solamente su chi ha materialmente eseguito la condotta strettamente tipizzata dalla fattispecie astratta, ignorando il contributo di altri soggetti che, sebbene non corrispondente al modello tipico della fattispecie, abbia nondimeno assunto un ruolo significativo nella commissione del reato (a volte ancor più dirimente di quello tipico: si pensi al mandante di un omicidio, la cui azione dispiega un rilevanza almeno paragonabile a quella del sicario sebbene non abbia materialmente “premutato il grilletto”)³⁶. Dall’altro, la disciplina concorsuale eventuale risponde all’esigenza di fissare in via positiva una clausola che consenta di incriminare (e regolamentare) le condizioni in forza delle quali i contegni che, pur non essendo tipici ai sensi della fattispecie monosoggettiva di base, appaiono meritevoli di presidio penale. In altri termini l’art. 110 c.p. viene a svolgere, nell’ordinamento italiano, la funzione di *Generalklausel* o, se ci è consentita un’immagine, di «trasformatore di tipicità»³⁷ mediante il quale «tale disposizione riuscirebbe, fondendosi “alchemicamente” con l’incriminazione monosoggettiva di parte speciale, a originare una nuova fattispecie, autonoma e distinta da quella di base, la cui tipicità andrebbe misurata non più con riferimento alla fattispecie monosoggettiva astratta di partenza, bensì con la risultante del sopra detto processo di assimilazione che condurrebbe quindi ad integrare l’ordinamento penale con una più estesa salvaguardia dei medesimi beni mediante l’incriminazione di contributi che sarebbero atipici se rapportati alle singole fattispecie di parte speciale»³⁸.

Se dunque risultano evidenti sia le ragioni della disciplina concorsuale sia le sue imperiture frizioni con i canoni costituzionali di legalità e responsabilità per fatto proprio³⁹, è ora

³⁵ Si parla di modello unitario per indicare la scelta effettuata dal legislatore italiano del 1930 di abbandonare il c.d. modello differenziato (che compariva nel Codice Zanardelli), ovvero sia un modello di incriminazione concorsuale nel quale ogni figura di compartecipe (autore, coautore, complice, istigatore, etc.) viene espressamente positivizzata e sottoposta ad uno specifico trattamento sanzionatorio. Tale modello (ancora adottato in alcuni ordinamenti, come ad esempio in Germania o in Spagna) aveva certamente dei pregi dal punto di vista della determinatezza, ma rischiava di essere troppo ristretto e di non cogliere, nella realtà, alcune concretizzazioni della criminalità concorsuale foriere di allarme sociale. Il modello unitario, invece, costruito sull’art. 110 c.p. chiama tutti i compartecipi alla medesima pena prevista per la fattispecie monosoggettiva e, come si vedrà, si fonda sulla sussistenza di alcuni elementi strutturali generali, permettendo poi un adeguamento sanzionatorio in base alle concrete modalità concorsuali, in forza delle successive disposizioni generali (da art. 111 ad art. 119 c.p.).

³⁶ In termini simili, sul concorso di persone nel reato, si veda T. PADOVANI, *Diritto penale*, cit., 345-346.

³⁷ L. CARRARO, *La responsabilità del professionista extraneus*, cit., 10.

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ Si pensi che, in ordine all’art. 110 c.p., G. VASSALLI, *Sul concorso di persone nel reato*, in A.M. Stile (a cura di), *La riforma della parte generale del codice penale. La posizione della dottrina sul progetto Grosso*, Napoli, 2003, 345, affermava: «la disposizione più incostituzionale che esista nell’ordinamento italiano, quanto meno nell’ordinamento penale». Si veda anche M. DONINI, *La*



necessario vagliare i criteri in base ai quali è possibile affermare, per l'ordinamento italiano, che una certa condotta integra un contributo concorsuale punibile alla stregua degli artt. 110 e ss. c.p.

Nella manualistica, infatti, si suole indicare, quali elementi di struttura del concorso di persone nel reato: (i) la compartecipazione di più soggetti al fatto; (ii) la realizzazione della fattispecie oggettiva di reato; (iii) la sussistenza di un contributo rilevante e apprezzabile da parte di ciascun compartecipe; (iv) l'elemento soggettivo (da intendersi come *consapevolezza e volontà* di partecipare collettivamente all'iter criminoso, alla quale si salda la *consapevolezza e la volontà*, sia *pur con intensità differenti*, rispetto all'illecito verso cui il contributo tende).

Orbene, è il terzo di tali elementi – ovverosia la natura, la consistenza e l'epistemologia di esso – ad aver rappresentato (e a rappresentare anche oggi) il terreno in cui si consumano le maggiori dispute dottrinali e applicative.

Non potendocisi in questa sede soffermare sulle complesse argomentazioni lungo le cui articolazioni si è consumato il dibattito in ordine alla consistenza del contributo minimo punibile, è sufficiente ricordare come il criterio di riferimento originariamente accolto, tanto sul piano teorico quanto nell'applicazione giurisprudenziale, è stato quello della causalità: un contributo sarebbe stato penalmente rilevante laddove fosse stato *conditio sine qua* non della realizzazione del reato, rivelandosi così causalmente necessario.

Siffatto iniziale approdo, tuttavia, venne considerato eccessivamente restrittivo, ben potendosi individuare svariate condotte che, pur non essendo strettamente causali, avrebbero nondimeno agevolato, o reso più rapida, sicura e semplice la realizzazione del fatto illecito (si pensi al c.d. palo in una rapina; o, ancora, si pensi a chi fornisca la planimetria della banca onde rendere più veloce l'accesso alla cassaforte centrale per i rapinatori).

Per tale ragione lo sviluppo ermeneutico della responsabilità concorsuale ha condotto dottrina e giurisprudenza maggioritarie a integrare il criterio condizionalistico, richiedendo che la condotta, per essere considerata riconducibile allo schema concorsuale, abbia almeno *facilitato o agevolato* la commissione del reato⁴⁰. E tale

partecipazione al reato tra responsabilità per fatto proprio e responsabilità per fatto altrui, in Riv. it. dir. proc. pen., 1984, 175 ss.

⁴⁰ L'origine della *Verstärkungs-Formel*, non a caso, si rinviene nella dottrina tedesca e, in particolare, nelle dense tredici pagine con cui W. CLASS, *Die Kausalität der Beihilfe*, in G. Spindel (a cura di), *Festschrift für Ulrich Stock*, Holzner, Würzburg, 1966, 115-126, presentava la propria formula causale alternativa mediante l'esame di una serie di casi di scuola. Nella dottrina italiana, si veda F. ALBEGGIANI, *Imputazione dell'evento e struttura obiettiva della partecipazione criminosa*, in *Ind. Pen.*, 1977, 412 ss.; F. MANTOVANI, *Diritto penale*, P. Gen., Padova, 1992, 525. Nella giurisprudenza italiana, sono emblematiche le parole di Cass. pen., sez. III, 10.01.2022, n. 156, ove si afferma che la condotta del professionista assume rilevanza «non solo quando abbia efficacia causale, ponendosi quale condizione dell'evento lesivo, ma anche quando assuma la forma di un contributo agevolatore e cioè quando il reato, senza la condotta di agevolazione, sarebbe ugualmente commesso, ma con maggiori incertezze di riuscita o difficoltà».



facilitazione/agevolazione avrebbe potuto radicarsi sia sul piano psichico (come rafforzamento del proposito altrui, se non addirittura come vera e propria determinazione), sia sul piano materiale (l'offerta di strumenti che, anche se non strettamente necessari, agevolano la realizzazione del proposito criminoso altrui). Di qui la distinzione che sovente viene riproposta, anche nelle pronunce giurisprudenziali, tra concorso morale e concorso materiale: il primo si declina in una forma di compartecipazione che agisce sul piano soggettivo, facendo sorgere un proposito criminoso (istigatore o determinatore) o rafforzando tale proposito in chi sia già risoluto a commettere il reato (ovviamente a condizione che l'offesa tipica si realizzi, non essendo previsto nel nostro ordinamento – ex art. 115 c.p. – il tentativo di concorso). Il secondo, invece, si sostanzia in qualsiasi contributo che sia materialmente idoneo ad agevolare o propiziare la realizzazione dell'illecito (la realizzazione della condotta o di un segmento di essa; la predisposizione di mezzi, il supporto logistico, la fornitura di strumenti necessari a conseguire il risultato criminoso, etc.)⁴¹.

Pertanto, volendo individuare un primo punto fermo, va rammentato che, in forza degli artt. 110 ss. c.p., è possibile configurare una responsabilità penale in capo ad ogni soggetto che abbia offerto (con consapevolezza e volontà) il proprio contributo, materiale o morale (individuato secondo i criteri sopra detti), alla realizzazione del reato.

3.1. Il contributo concorsuale del professionista: tra concorso materiale e concorso morale

Tutto ciò che precede si rende necessario per cogliere la cifra di grande problematicità che accompagna il tema di cui si stiamo occupando: se, come si è brevemente visto, pur sposando il criterio causale integrato dalle teorie dell'agevolazione, è estremamente complesso individuare con chiarezza le condotte concorsuali rilevanti già sul piano materiale, appare allora evidente come i problemi aumentino allorquando si discorra di concorso morale. Sul piano materiale, infatti, la criteriologia causale/di agevolazione connette fatti oggettivamente rilevabili sulla base di leggi di spiegazione scientifica; sul piano morale, invece, non esistono leggi esplicative che definiscono con grado di sufficiente certezza come le relazioni umane si influenzino tra loro: il piano della c.d. causalità psichica⁴², infatti, appare ancora oggi uno dei temi più complessi e discussi della

⁴¹ Per una ricostruzione dei tratti essenziali del concorso di persone, sia nella declinazione materiale che morale, si veda, nella manualistica, G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto penale. P. Gen.*, Bologna, 2014, 495 ss. e T. PADOVANI, *Diritto penale*, cit., spec. 351 ss.

⁴² In tema di "causalità psichica" si vedano L. CORNACCHIA, *Il problema della "causalità psichica" rispetto ai condizionamenti mentali*, in S. Canestrari, G. Fornasari (a cura di), *Nuove esigenze di tutela nell'ambito dei reati contro la persona*, Bologna, 2001, 187 ss.; L. RISICATO, *La causalità psichica tra determinazione e partecipazione*, Torino, 2007, *passim*; G. MESSINA, *Concorso morale e causalità psichica nel diritto penale*.



parte generale del diritto penale. E tale incertezza non può che riversarsi sul tema qui di interesse giacché il contributo concorsuale del professionista quale *extraneus* rispetto ai reati propri perpetrati dagli assistiti viene spesso ricostruito come una forma “ibrida” in cui convivono elementi del concorso materiale ed elementi del concorso morale.

È infatti evidente che, laddove ci si interroghi sulla possibile configurabilità del concorso del professionista mediante “consiglio tecnico” in fatti illeciti del proprio assistito, ci si pone proprio sull’incerto confine tra concorso materiale e morale, inducendo a domandarsi se i criteri *lato sensu* causali – che reggono l’accertamento del contributo materiale come connessione fra fatti naturalistici – possano essere utilmente e correttamente impiegati anche nella valutazione penalistica delle interazioni che legano le sfere psichiche dei soggetti coinvolti in una vicenda umana⁴³.

La giurisprudenza maggioritaria, dal canto suo, sembra incline a configurare il contributo concorsuale mediante c.d. “consiglio tecnico” alla stregua di un concorso morale, benché, andando oltre alle formule impiegate, gli sviluppi motivazionali delle sentenze manifestino una certa sovrapposizione concettuale tra concorso materiale e concorso morale. Prendendo le mosse da un orientamento interpretativo che affonda le radici nella temperie giuridico-sociale di “Tangentopoli”⁴⁴, il formante giurisprudenziale ha infatti generalmente considerato le condotte del consulente (avvocato o commercialista in specie) come forme di istigazione o rafforzamento del proposito altrui, riproponendo (in modo quasi) acritico il ricorrente *Leitmotiv* per cui: «*i consulenti commercialisti o esercenti la professione legale concorrono nei fatti di bancarotta quando, essendo consapevoli dei propositi distrattivi dell'imprenditore e degli amministratori della società, forniscano consiglio o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori o li assistano nella conclusione dei relativi negozi, ovvero svolgano attività dirette a garantire l'impunità o suscitino o rafforzino l'altrui proposito col proprio ausilio e con le preventive assicurazioni*»⁴⁵.

Percorsi giurisprudenziali e nuovi orizzonti di confronto fra scienza e diritto, in M. Bertolino, L. Eusebi, G. Forti (a cura di), *Studi in onore di Mario Romano*, II, Napoli, 2011, 1118 ss.

⁴³ Non potendo affrontare *funditus* in questa sede la problematica sopra solo evocata, sia consentito il rinvio a L. CARRARO, *La responsabilità del professionista extraneus*, cit., 10 e 26 ss.

⁴⁴ Cfr. E. BASILE, *Consiglio tecnico e responsabilità penale*, Torino, 2018, 176.

⁴⁵ Il principio di diritto riportato nel corpo di testo può essere rinvenuto, *ex multis*, in Cass. Pen., Sez. V, 18.11.2003, n. 569, in *Dir. e prat. Soc.*, 2004, 5, 65; nello stesso senso, si veda Cass. Pen., Sez. V, 15.02.2008, n. 10742, in Cass. Pen., 2008, 12, 4780; si vedano, inoltre, Cass. Pen., Sez. V, 18.11.2003, n. 569; conformi Cass. Pen., Sez. V, 27.6.2012, n. 39387; Cass. Pen., Sez. V, 9.10.2013, n. 49472; Cass. Pen., Sez. V, 6.11.2015, n. 8276, in Cass. Pen., 2017, 1196 ss., con nota di F. SALVIANI, *Il concorso del legale e del consulente contabile nel reato di bancarotta fraudolenta*, ivi, 1202.



In modo pressoché identico si esprimono le pronunce di legittimità più recenti, le quale ripropongono a calco diretto l'insegnamento secondo cui *«concorre in qualità di "extraneus" nel reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale e documentale, il legale o il consulente contabile che, consapevole dei propositi distrattivi dell'imprenditore o dell'amministratore di una società in dissesto, fornisca questi consigli o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori o li assista nella conclusione dei relativi negozi, ovvero svolga un'attività diretta a garantire l'impunità o a rafforzare, con il proprio ausilio e con le proprie preventive assicurazioni, l'altrui progetto delittuoso»*⁴⁶. Principi che, anche sul piano dei reati tributari, vengono rievocati in modo pressoché pedissequo⁴⁷.

Azzardando quindi una prima forma di razionalizzazione del formante giurisprudenziale, il consulente potrebbe essere chiamato a rispondere a titolo concorsuale laddove abbia alternativamente:

- 1) *fornito consiglio*
- 2) *fornito suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a realizzare i propositi criminosi del cliente*
- 3) *abbia assistito tali clienti nella conclusione dei relativi negozi*
- 4) *abbia svolto attività dirette a garantire l'impunità*
- 5) *abbia rafforzato l'altrui proposito col proprio ausilio e con le proprie preventive assicurazioni.*

Tutto ciò, ovviamente, a condizione che, dal punto di vista soggettivo, il consulente abbia consapevolezza dei propositi criminosi del proprio cliente.

Come appare subito evidente, nell'elenco appena sopra proposto sembrano convivere elementi materiali (come ad esempi predisporre materialmente la documentazione contabile necessaria alla realizzazione del fatto illecito) ed elementi rifluenti verso il concorso morale (come, ad esempio, il rafforzamento del proposito e la preventiva rassicurazione). Ed è agevole notare come mano a mano che ci si sposti verso i contegni del secondo segmento (quello morale) i confini tra un'attività di consulenza lecita (nella

⁴⁶ Così Cass. Pen., Sez. V, 8.02.2021, n. 18677. Si trattava di una fattispecie nella quale la Suprema Corte aveva ritenuto esente da censure la sentenza che aveva affermato la responsabilità dell'imputato, quale consulente di una società, per essere stato l'ideatore di complesse operazioni di fusione per incorporazione finalizzate alla dismissione del patrimonio della fallita, predisponendo il contenuto degli atti negoziali e gestendo la definizione dei relativi rapporti economici.

⁴⁷ Sempre prendendo le mosse dalla predetta temperie giuridico-culturale (l'indagine "mani pulite"), si pensi a Cass. Pen., Sez. V, 21.01.1998, n. 1245, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1998, 301 ss., relativa alla creazione dei c.d. fondi neri di Montedison S.p.A., alle modalità di creazione degli stessi e al loro impiego a fini corruttivi.



quale ci si limiti ad esempio a rappresentare le differenti soluzioni, manifestando in modo oggettivo e neutrale l'impraticabilità di alcune di esse in ragione del loro carattere illecito) e un contributo concorsuale penalmente rilevante (per esempio ipotesi nelle quali si indichino al cliente gli strumenti illeciti per conseguire il fine evasivo avuto di mira) tendano ad assottigliarsi. *A fortiori* se si pone mente al fatto che per la configurazione del concorso, sotto il profilo dell'elemento psicologico, è sufficiente che il professionista abbia compreso (o abbia maturato, se non la certezza, un ragionevole convincimento circa il fatto) che il proprio cliente intende realizzare una fattispecie criminosa e, pur non avendone alcun interesse diretto, lo coadiuvi nella condotta mediante l'elaborazione di soluzioni tecniche o mediante la predisposizione dei negozi o degli atti necessari.

Alla luce di tutto ciò che precede, è ora possibile dedicarsi, con le necessarie conoscenze di struttura generale, ad analizzare il settore nel quale, con maggior frequenza, vengono contestate al professionista responsabilità concorsuali: l'ambito dei reati tributari.

4. *Reati tributari e concorso del commercialista*

Come si è sopra anticipato, quasi tutte⁴⁸ le fattispecie incriminatrici previste dal d.lgs. 74/2000 tratteggiano reati c.d. propri, ovverossia reati che possono essere commessi (nella forma monosoggettiva di base) solamente da parte dei soggetti che esibiscono lo *status* o la qualifica indicati dalla norma: nel campo tributario tali soggetti sono solo coloro che risultano in prima persona obbligati alla dichiarazione e/o al versamento del tributo evaso (cioè: il contribuente "evasore"). Nondimeno, la fattispecie concorsuale - di cui si sono sopra viste le caratteristiche principali - permette di estendere la punibilità per tali reati anche a soggetti che non manifestino la qualifica richiesta dalla norma incriminatrice, irrogando così la sanzione penale anche al soggetto "terzo" (nel nostro caso, il commercialista) che abbia fornito un contributo, materiale o morale, alla realizzazione dell'illecito e che manifesti, sul piano soggettivo, un'adesione psicologica intensa (il dolo, ancorché nella sola forma eventuale, come si vedrà *infra*).

Richiamando quanto sopra detto e procedendo secondo le cadenze degli istituti di parte generale sinteticamente esposti, la prima forma di compartecipazione rilevante consiste nel concorso materiale.

⁴⁸ Le più rilevanti eccezioni sono quelle di cui agli artt. 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) o 10 (occultamento e distruzione di scritture contabili) del d.lgs. 74/2000: le condotte ivi divise sono compatibili anche con la perpetrazione ad opera di soggetti differenti rispetto al contribuente gravato dall'adempimento dell'obbligazione tributaria. Si veda, sul tema, A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2020. In giurisprudenza, cfr., a titolo esemplificativo, Cass. pen., sez. III, 26.08.2021, n. 32241.



In tali ipotesi il commercialista fornisce al proprio cliente gli strumenti concreti e tangibili che gli consentono o lo agevolano nella realizzazione del proposito criminoso.

Si pensi, per esemplificare, alle ipotesi di reati dichiarativi: il contegno del professionista che, consapevolmente, presenti e trasmetta, per conto del cliente, dichiarazioni fraudolente e infedeli ai sensi degli artt. 2, 3 e 4 d.lgs. 74/2000, potrebbe rientrare in un'ipotesi di responsabilità concorsuale laddove si possa dimostrare che egli fosse a conoscenza della falsità degli elementi indicati in dichiarazione⁴⁹.

In tali ipotesi, infatti, il commercialista procede a predisporre e ad inviare la dichiarazione mendace, con ciò contribuendo sul piano oggettivo (in termini, in tal caso, in senso proprio causali) alla realizzazione del reato. E tale azione viene commessa dolosamente (cioè con la rappresentazione e la volontà di cui all'art. 43 c.p.⁵⁰). Indiscutibile, pertanto, appare la responsabilità concorsuale del professionista.

Ad analoga soluzione, poi, si perviene nelle ipotesi di apposizione di un falso visto di conformità sulla dichiarazione fiscale, ovviamente sempre a condizione che tale contegno sia sorretto dall'elemento psicologico doloso.

Come è stato correttamente rilevato⁵¹, peraltro, essendo una asseverazione mendace ben qualificabile come un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare le verifiche fiscali, la giurisprudenza si è rilevata particolarmente rigorosa sul punto. È stato infatti ritenuto penalmente rilevante, quale concorso punibile, non solo l'apposizione del visto di conformità c.d. "pesante" (cioè il visto con natura fidefacente della corretta applicazione delle norme di diritto tributario sostanziale e dell'adempimento dei connessi obblighi) ma anche l'apposizione del visto di conformità c.d. "leggero" (cioè il visto che conferma la corrispondenza tra i dati esposti in dichiarazione e i dati risultanti dalla documentazione contabile, oltre alla regolarità *formale* dei computi relativi a detraibilità, deducibilità, crediti di imposte e ritenute d'acconto).

Ancora, appaiono di rilievo, nella casistica concreta, le ipotesi nelle quali il commercialista abbia fornito ausilio, anche pratico-operativo, al proprio cliente nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti ai sensi dell'art. 8 d.lgs. 74/2000.

Anche in tal caso, il commercialista che, nella consapevolezza dell'inesistenza delle operazioni indicate, presti aiuto al cliente nel comporre le fatture o gli altri documenti, per consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, risponde quale concorrente nel delitto di cui all'art. 8 d. lgs. cit. Al proposito, si noti che nessuna

⁴⁹ Cfr. Cass. pen., se. III, 29.03.2019, n. 28158).

⁵⁰ Il dolo, quale criterio di imputazione soggettiva, si compone infatti dei due elementi indefettibili indicati dall'art. 43 c.p. (che definisce il delitto doloso): rappresentazione e volontà.

⁵¹ Cfr. S. MASSAROTTO, R. MICHELUTTI, L. MOGLIA, A. PISTOCHINI, *La responsabilità del commercialista*, cit., 66, al quale si rinvia anche per i ricchi riferimenti giurisprudenziali.



esclusione rilevante per il commercialista deriverà dall'art. 9 d.lgs. 74/2000⁵², giacché la particolare deroga all'applicabilità della disciplina concorsuale ivi prevista concerne ipotesi completamente differenti, impedendo – nella sostanza – che colui che sia chiamato a rispondere ex art. 2 d. lgs. 74/2000 possa contemporaneamente essere ritenuto responsabile come concorrente nel delitto di cui all'art. 8 del medesimo decreto onde non violare il principio del *ne bis in idem* sostanziale (chi ha usato in una dichiarazione le false fatture prodotte da terzi risponderà ex art. 2; mentre chi ha prodotto le false fatture risponderà ex art. 8; l'art. 9 impedisce che il primo sia punito come concorrente nel delitto ascritto al secondo e viceversa, giacché, se così non fosse, lo stesso soggetto sarebbe punito due volte per lo stesso fatto)⁵³. Ovviamente differente è l'ipotesi in cui vi sia identità tra il soggetto emittente e il soggetto utilizzatore delle fatture: in simili ipotesi il commercialista che abbia prestato assistenza sia nel comporre le fatture per operazioni inesistenti, sia nel predisporre la dichiarazione, potrà rispondere a titolo di concorso con lo stesso soggetto sia per l'art. 2 che per l'art. 9 d.lgs. 74/2000⁵⁴.

Ulteriori ipotesi nelle quali può essere ravvisato un concorso del professionista nel fatto illecito del cliente sono quelle che rifluiscono nei reati di omesso versamento ex artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* d.lgs. 74/2000: la condotta concreta consiste in questi casi nell'ideazione e nella predisposizione di strumenti o strategie volti a consentire al cliente di non versare quanto dovuto.

Un possibile esempio è rappresentato dalla creazione ad arte di falsi crediti di imposta da potare in compensazione con i debiti erariali. In quest'ambito, atteso che i cespiti compensabili sono solo quelli tassativamente indicati nella normativa di settore, si stagliano sovente alcuni stratagemmi elusivi che la giurisprudenza tende a ricondurre alla fattispecie di cui all'art. 10-*quater*, chiamando conseguentemente chi li abbia ideati e/o attuati – dunque potenzialmente anche il commercialista – a risponderne a titolo concorsuale.

Infine, tralasciando i reati di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000 – reato proprio strutturalmente doloso che presuppone un gradiente psicologico

⁵² L'art. 9 d.lgs. 74/2000 recita: «1. In deroga all'articolo 110 del codice penale:

a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2;

b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8».

⁵³ Cfr. Cass. pen., sez. III, 1.01.2010, n. 35453.

⁵⁴ Si veda, ad esempio, Cass. pen., sez. III, 1.012.2020, n. 34021. Sul punto, anche per ulteriori riferimenti bibliografici, cfr. S. MASSAROTTO, R. MICHELUTTI, L. MOGLIA, A. PISTOCHINI, *La responsabilità del commercialista*, cit., 67.



immediatamente percepibile anche in capo al commercialista⁵⁵ – il commercialista può concorrere con il proprio cliente anche nel delitto di cui all'art. 11 d.lgs. 74/2000 (Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte⁵⁶). In tal caso, ove il professionista abbia scientemente aiutato il proprio cliente nell'attività di alienazione simulata o nel compimento di altri atti fraudolenti sui propri o sugli altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva potrà essere chiamato a rispondere a titolo di concorso nel reato di cui all'art. 11 citato.

Tali ipotesi sono particolarmente rilevanti laddove si discorra di abuso del diritto/elusione giacché appare evidente come le condotte concorsuali che accedono all'art. 11 cit. si possano sostanziare proprio nell'ideazione o nella conclusione (per conto del cliente) di operazioni e negozi perfettamente leciti dal punto di vista formale-astratto (si pensi a una vendita o alla creazione di un fondo patrimoniale od operazioni similari) ma che sottendono una finalità elusiva volta ad occultare alla riscossione i cespiti attivi che sarebbero altrimenti aggredibili nella procedura di recupero del credito tributario⁵⁷.

Se nelle ipotesi sin qui delineate è stato generalmente considerato e sovente riscontrato un vero e proprio concorso *materiale*, sussistono ipotesi (ancorché minori rispetto a quelle rinvenibili in materia fallimentare ed alle quali abbiamo fatto riferimento nel tracciare le coordinate della materia in termini generali) nelle quali il commercialista –

⁵⁵ È evidentemente esclusa la punibilità a titolo concorsuale nelle ipotesi colpose (nelle ipotesi cioè in cui il commercialista abbia omesso la presentazione della dichiarazione, ancorché incaricato, per errore, svista o per negligenza professionale), non potendosi rinvenire il gradiente soggettivo tipico richiesto dalla fattispecie.

⁵⁶ L'art. 11 d.lgs. 74/2000 recita come segue: «È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

2. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni».

⁵⁷ Cfr. S. MASSAROTTO, R. MICHELUTTI, L. MOGLIA, A. PISTOCHINI, *La responsabilità del commercialista*, cit., 67, anche per le numerose esemplificazioni e i richiami giurisprudenziali. Di particolare interesse sembra l'ipotesi di trasferimento di beni, rami d'azienda e quote sociali in favore di una s.r.l. costituita in seguito alla scissione di una società in stato di crisi, con l'evidente intento di sottrarsi al pagamento dei tributi. Posto che il commercialista seguiva la società in via sistematica e continuativa ed era perfettamente a conoscenza dello stato patrimoniale del proprio assistito e del prezzo sproporzionatamente basso che veniva praticato nelle cessioni, la Corte di cassazione riteneva corretto riconoscere in capo a questo un atteggiamento soggettivo doloso e, conseguentemente, aveva ritenuto sussistente la sua responsabilità penale a titolo concorsuale (Cass. pen., sez. V, 14.06.2019, n. 37326).



che pure *non* abbia *materialmente* predisposto i documenti, le dichiarazioni o i negozi o che non abbia materialmente proceduto a darvi esecuzione – abbia nondimeno *prestato la propria consulenza* con la chiara consapevolezza e con la conseguente volontà (ancorché nella forma meno intensa del dolo eventuale) di indicare al proprio assistito *escamotage*, strumenti o forme di concreta attività funzionali alla realizzazione delle mire illecite di quest'ultimo.

Emerge dunque la complessa e spinosa tematica che è stata prima tratteggiata negli aspetti generali e che, per sintesi, possiamo riproporre mediante un interrogativo: come individuare il confine tra una lecita attività di consulenza tecnica e un contegno penalmente rilevante a titolo di concorso *morale* (come istigazione o rafforzamento del proprio criminoso altrui)?

Richiamandosi ai principi di diritto rievocati nel par. 3.1., è qui sufficiente ricordare come la presentazione al cliente, in modo rigoroso, tecnico e neutro, delle alternative ipotizzabili, tra le quali figurino anche quelle illecite (espressamente definite tali), non assume di per sé una valenza concorsuale, soprattutto laddove accompagnata da una chiara esposizione delle conseguenze (anche penali) dalle varie opzioni considerate⁵⁸. Laddove invece la consulenza tecnica, lungi dall'essere neutra, fosse orientata a irrobustire il proposito del cliente verso il fine illecito o, addirittura, lo facesse insorgere, accompagnandosi all'indicazione dei mezzi concreti per conseguirlo, allora siffatta consulenza, esondando dai limiti del tracciato (anche deontologico) professionale, assumerebbe le caratteristiche necessarie e sufficienti a radicare la responsabilità concorsuale del commercialista (ovviamente ove corredata da un sostrato psicologico doloso).

È evidente che in tal contesto, come sopra detto, il *discrimen* che caratterizza le “zone grigie” si staglia sul piano soggettivo, ovvero su di un piano che, già complesso dal punto di vista teorico, si rivela sovente di difficilissima lettura e dimostrazione sul piano processuale.

Se infatti è pur vero che esistono pronunce in forza delle quali la responsabilità del commercialista a titolo di concorso morale mediante consiglio tecnico sembra essere circoscritta alle ipotesi in cui il professionista sia l'ideatore del progetto criminoso quale «vero e proprio ispiratore della frode»⁵⁹, riteniamo nondimeno di dover essere molto cauti sul tema, ricordando come i principi generali espressi dal formante giurisprudenziale

⁵⁸ Si veda Cass. pen., Sez. III, 3.03.2019, n. 8785.

⁵⁹ S. MASSAROTTO, R. MICHELUTTI, L. MOGLIA, A. PISTOCHINI, *La responsabilità del commercialista*, cit., 69, ove gli Autori richiamano Cass. pen., sez. III, 14.06.2022 e Cass. pen., sez. III, 18.01.2018, n. 1999. Invero, in modo simile a quanto qui sostenuto, anche gli Autori citati invitano alla prudenza ricordando come, quantomeno sotto il profilo del rafforzamento del proposito altrui, la responsabilità del professionista a titolo concorsuale potrebbe comunque configurarsi.



in materia di concorso del professionista *extraneus*, ove letti corralmente, appaiano estendere con disinvoltura la responsabilità concorsuale, impiegando peraltro criteri non sempre nitidi e ampiamente tributari della latitudine concettuale che si intende attribuire al profilo psicologico del professionista. Conviene allora dedicare l'attenzione, sia pur in termini sintetici, a questo rilevante aspetto.

4.1. Il “dolo concorsuale” del professionista: intensità e dimensione probatoria

Come si è sopra visto il dolo rappresenta un elemento indefettibile della struttura del concorso di persone nel reato già in termini generali⁶⁰, benché non sia affatto necessario che l'intensità del dolo, rispetto alla fattispecie criminosa di base, sia identica in capo a tutti compartecipi

Si devono infatti scindere due aspetti: da un lato, è necessario che i soggetti (*recte*: almeno uno di essi) che prendono parte alla realizzazione criminosa abbiano la consapevolezza di concorrere tra loro; dall'altro, la fattispecie concorsuale prevista dagli artt. 110 ss. (eccezion fatta per le ipotesi di cui all'art. 113 c.p. in ordine alle quali si veda la nota n. 47, e, per certi versi, quella di cui all'art. 116 c.p.) si presenta compatibile con le sole realizzazioni dolose, richiedendo che, pur con intensità differenti, tutti i compartecipi siano consapevoli di contribuire alla realizzazione del fatto criminoso. Il che, tradotto nella casistica di nostro interesse, significa che il commercialista sarà ritenuto responsabile anche se non sia in capo a lui ravvisabile il fine specifico richiesto della fattispecie, essendo sufficiente che egli abbia consapevolmente voluto fornire il proprio contributo (materiale o morale) alla realizzazione della condotta illecita avuta di mira dal proprio cliente.

In termini ancor più chiari, nei reati tributari (in larga parte strutturati a dolo specifico), non è affatto necessario che il commercialista abbia come fine della propria condotta l'evasione dell'imposta sui redditi o sul valore aggiunto, essendo per contro sufficiente che tale finalità (in cui si sostanzia il dolo specifico richiesto dalla fattispecie) sorregga la sola azione del cliente-contribuente (*intraneus* in quanto dotato della qualifica tipica del reato).

È tuttavia necessario che, in capo al commercialista, sia ravvisabile quantomeno la consapevolezza della finalità illecita del proprio assistito, alla quale egli, dunque, con la propria condotta di - *lato sensu* – agevolazione, accede in modo più o meno intenso (ad esempio, perché mosso dall'intento di fidelizzare e mantenere un cliente positivo per gli affari).

⁶⁰ Le ipotesi di pluralità di soggetti coinvolti in un contegno cooperativo colposo sono infatti disciplinate specificamente dall'art. 113 c.p. e rispondono a logiche in larga misura peculiari, che mal si attagliano alla materia qui indagata. Per una recente e originale ricostruzione dell'istituto si veda F. CONSULICH, *Il concorso di persone nel reato colposo*, Torino, 2023.



Orbene, anche a prescindere dal problema teorico in ordine al fatto che la mera consapevolezza sia bastevole o meno a radicare un autentico atteggiamento doloso secondo i principi generali, ciò che appare di vivo interesse ai fini pratici che qui ci occupano è (i) domandarsi se le situazioni di dubbio in cui versi il commercialista sulle intenzioni del cliente possano militare a favore o contro la formazione di una consapevolezza sufficiente a sorreggere la contestazione concorsuale e, in seconda battuta, (ii) individuare la criteriologia da applicare per ritenere provata la sussistenza di detta consapevolezza.

Orbene, richiamando quando già espresso in altra sede, può essere tentata una sintesi ragionata dei possibili scenari che interessano il gradiente soggettivo del professionista sotto il profilo della consapevolezza dei propositi illeciti del cliente: «il professionista potrebbe (α) cogliere l'intenzione fraudolenta del cliente ed esserne dunque consapevole oppure, all'opposto, (β) non percepire l'intenzione dell'assistito e, anche per errore o sbadataggine, non esserne pertanto consapevole oppure ancora, come più di frequente accade nella realtà, (χ) essere in uno stato di incertezza o di dubbio rispetto a tali intenzioni illecite dell'assistito»⁶¹.

Se nella prima ipotesi (piena consapevolezza) e nella seconda (assenza, pur colposa, di consapevolezza) non sembrano emergere particolari problemi (dovendosi concludere nel primo caso per la sussistenza dell'elemento soggettivo richiesto dal formante giurisprudenziale e nel secondo caso per la sua esclusione), è il terzo insieme di situazioni che appare di più complessa risoluzione.

È infatti del tutto evidente che nelle ipotesi in cui il commercialista conosca le intenzioni del proprio cliente e, pienamente consapevole della falsità dei dati e degli elementi indicati (ad esempio, in dichiarazione), lo agevoli o proceda egli stesso a costruire la documentazione necessaria al perseguimento dei fini illeciti, egli risponderà a titolo di concorso.

Ed è parimenti evidente che, nell'opposta situazione, nella quale il professionista abbia prestato la propria attività sulla base di dati e documenti apparentemente e ragionevolmente genuini, magari sulla base delle garanzie e delle assicurazioni di veridicità rilasciate dal cliente, egli non potrà essere considerato concorrente nel reato in quanto mancante dell'elemento soggettivo necessario alla costruzione concorsuale.

In tutte le altre situazioni si dischiude invece una duplice alternativa: o il professionista, pur a fronte di elementi sintomatici di forme di abuso, di falsità di atti e/o documenti o di operazioni sospette, non si avvede, anche per negligenza o per leggerezza, dei propositi criminosi del cliente e versa dunque in colpa (con conseguente assenza di responsabilità

⁶¹ Sia consentito, solo per non ripetersi, il rinvio a L. CARRARO, *La responsabilità concorsuale del professionista*, cit., 41-42.



penale, in quanto, come si è sopra detto, per integrare il concorso di persone nel reato di cui all'art. 110 c.p. è necessaria la sussistenza del dolo); oppure il commercialista, pur avendo percepito le “*red flags*” (i.e. gli indici sintomatici di possibili illeciti), ha nondimeno deciso di portare a compimento la propria attività professionale, prestando dunque ausilio al cliente, ancorché senza avere una piena certezza degli intenti criminosi di quest'ultimo. Il professionista in questo caso verserebbe – secondo la giurisprudenza maggioritaria – in dolo eventuale⁶², ovvero sia un dolo di minore intensità ma pur sempre sufficiente a radicare la responsabilità concorsuale⁶³.

Conferme di tale conclusione si individuano scorrendo la giurisprudenza in ordine – ad esempio – al delitto di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta), essendo agevole reperire sentenze che radicano il concorso del commercialista sulla ritenuta sussistenza del (mero) dolo eventuale, ricavato dalla constatazione secondo cui egli avrebbe avuto a disposizione dati e documenti manifestamente mendaci e, pur senza una piena consapevolezza delle falsità di questi, si sarebbe determinato ad impiegarli per redigere la dichiarazione⁶⁴.

Se questo, dunque, è il gradiente soggettivo (*dolo eventuale*) sul quale si staglia un orientamento giurisprudenziale particolarmente rigoroso, ci si deve chiedere, razionalizzando i dati fattuali, quali siano gli elementi che, in linea generale, consentono alla giurisprudenza di ritenerlo provato in capo al commercialista.

Indubbiamente di rilievo si rivela l'analisi delle informazioni di cui dispone il professionista: il difetto oggettivo di elementi dai quali poter desumere una mendacità o una proiezione illecita, può chiaramente portare ad escludere la sussistenza del dolo eventuale. Al contrario, ricevere dal cliente dati *manifestamente* falsi, inverosimili e corredati da documentazione *ictu oculi* contraffatta e/o inattendibile o ancora, ricevere fatture con vistosi e ripetuti errori o anomalie diviene un chiaro indice di consapevolezza dei propositi illeciti altrui e rende possibile la contestazione del concorso a titolo di dolo eventuale.

⁶² In termini generali si veda G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto penale. P. gen.*, 367 ss.; per una ricostruzione critica, capace di porre in luce la essenziale componente volitiva del dolo, anche alla luce di una precisa e profonda ricostruzione storico-dogmatica dell'istituto all'indomani delle note Sezioni Unite ThyssenKrupp, si veda M. RONCO, *La riscoperta della volontà nel dolo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 1953 ss.

⁶³ Si veda tuttavia la interessante problematizzazione proposta da Cfr. D. BRUNELLI, *Appunti sul dolo diseguale, tra “dubbio conoscitivo” e “dubbio predittivo”*, in E.M. Ambrosetti (a cura di), *Studi in onore di M. Ronco*, Torino, 2017, 207 ss.

⁶⁴ Cfr. Cass. pen., sez. III, 27.06.2019, n. 28158 o Cass. pen., sez. III, 10.01.2022, n. 156, richiamate in analogo contesto esplicativo da S. MASSAROTTO, R. MICHELUTTI, L. MOGLIA, A. PISTOCHINI, *La responsabilità del commercialista*, cit., 71.



Ulteriore elemento considerato in giurisprudenza è la conoscenza più o meno profonda del cliente⁶⁵ determinata anche in relazione alle attività da questi commissionate: è molto più difficile che sussista un autentico errore determinato da colpa laddove il cliente sia stato seguito dal professionista in via continuativa e ne siano dunque noti l'operatività economica e i flussi finanziari. *A fortiori* laddove risulti che il commercialista abbia preso parte alle assemblee dei soci, abbia accesso alla contabilità aziendale, abbia assistito l'azienda nel corso delle ispezioni della GdF o abbia ricevuto segnalazioni precise dal Collegio sindacale rispetto alle operazioni contabili⁶⁶. In tale ipotesi, evidentemente, le inferenze logiche sospingeranno verso il riconoscimento in capo al professionista di un atteggiamento soggettivo rifluente verso il dolo eventuale.

Si tenga presente infine che, non godendo il commercialista delle medesime garanzie accordate all'avvocato penalista, egli può essere sottoposto a intercettazioni (ove i reati contestati lo consentano e sussistano i decreti autorizzativi ad opera del GIP) e a perquisizioni, anche presso lo studio professionale, con conseguente sequestro della documentazione o, in genere, delle *res* di interesse investigativo. Si tratta infatti di mezzi di ricerca della prova particolarmente penetranti che potrebbero portare a conoscenza degli organi inquirenti eventuali documenti o dati idonei a dimostrare la sussistenza di una sufficiente consapevolezza in capo al commercialista dei propositi criminosi del cliente se non, addirittura, la prova di una compartecipazione materiale attiva pienamente volontaria (si pensi all'ipotesi in cui presso lo studio professionale sia rinvenuto il timbro di una serie di cartiere interessate da una frode c.d. carosello).

Appare dunque evidente come a fronte di una giurisprudenza particolarmente rigorosa e incline ad estendere i confini del concorso penalmente rilevante sulla base del mero dolo eventuale, gli unici strumenti di cui può giovare il commercialista consistono nell'attento e preciso rispetto delle regole deontologiche (in specie degli artt. 6⁶⁷ e 23⁶⁸ del Codice deontologico come risultante dall'aggiornamento dell'11.03.2021) e nell'atteggiamento particolarmente vigile dinanzi ai segnali di anomalia derivanti dal cliente.

Si pensi, ad esempio, ai criteri elaborati dal CNDCEC, agli indici di schemi rappresentativi di comportamenti anomali formulati dall'UIF e agli obblighi introdotti dalla c.d. DAC 6

⁶⁵ Lo stesso principio del c.d. "Know your client" (KYC), del resto, ispira le procedure antiriciclaggio imposte al commercialista.

⁶⁶ Anche su tali aspetti si presenta di tutto interesse l'esemplificazione di S. MASSAROTTO, RICCARDO MICHELUCCI, L. MOGLIA, A. PISTOCCHINI, *La responsabilità del commercialista*, cit., 71 ss.

⁶⁷ L'art. 6 cod. deont., sotto la rubrica «Integrità» impone al professionista di «rispettare e osservare leggi, norme e regolamenti» e di «agire con integrità, onestà e correttezza in tutte le sue attività [...]».

⁶⁸ L'art. 21 cod. deont., sotto la rubrica «Accettazione dell'incarico» richiede che «*prima di accettare un incarico professionale da un cliente, il professionista deve valutare se tale accettazione possa dar luogo a violazione dei principi espressi dal Codice, quali, a titolo esemplificativo, il sospetto coinvolgimento del cliente in attività illegali*».



(Direttiva UE 2018/822 del Consiglio) oltre agli elementi (c.d. *hallmarks*) di cui all'art. 2 comma 1, lett. f) D.lgs. 100/2020 (indici di rischio elusione o evasione) e ai connessi obblighi di comunicazione insistenti sugli "intermediari" tenuti agli obblighi antiriciclaggio (tra i quali figurano i commercialisti) rispetto all'elaborazione e all'attuazione di un meccanismo transfrontaliero (e a prescindere dal ruolo di *service provider* o, addirittura, di *promoter* che potrebbe venire ad assumere il commercialista); o ancora, si pensi al c.d. *reasonably be expected test* per individuare un possibile *reportable cross border arrangement*⁶⁹.

Solo l'attenta considerazione dei criteri e delle regole di comportamento derivanti dagli strumenti di regolamentazione ora ricordati potrà consentire al commercialista, ove finisca "sotto i riflettori" di un'indagine (e/o di un processo di natura) penalistica, di dimostrare la propria estraneità ad ogni contegno illecito, quantomeno valorizzando l'insussistenza di un sufficiente gradiente soggettivo alla luce del proprio contegno ossequioso di ogni linea guida praticabile in materia per ridurre il rischio di agevolare inconsapevolmente un proposito delinquenziale altrui.

5. La circostanza aggravante prevista dall'art. 13-bis D. Lgs. n. 74/2000.

Per completare la disamina penalistica qui condotta, è necessario ricordare, sia pur senza volerne svolgere un'approfondita analisi, la peculiare disposizione di cui all'art. 13-bis D. Lgs. n. 74/2000.

Nel 2015 il Legislatore ha infatti introdotto, all'interno del d.lgs. 74/2000, un'inedita circostanza aggravante a carico del consulente fiscale che, in detta qualità, concorra nell'evasione del cliente mediante una serie di condotte particolarmente pericolose per gli interessi fiscali dello Stato. La circostanza, come si vedrà, comporta un aumento sanzionatorio particolarmente severo che, *a fortiori* se rapportato alle cornici edittali dei reati di riferimento (già notevolmente elevate), appare volta a dispiegare – almeno così ci sembra essere – una chiara efficacia general-preventiva nei confronti dei professionisti, soprattutto se impegnati in forme di *aggressive tax planning*.

In particolare, l'art. 13-bis, comma 3, d.lgs. 74/2000 così prescrive:

«Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un

⁶⁹ In ordine a tali aspetti, sui quali non è possibile soffermarsi in questa sede, si rinvia alla chiara disamina condotta in S. MASSAROTTO, R. MICHELUTTI, L. MOGLIA, A. PISTOCCHINI, *La responsabilità del commercialista*, cit., 56 ss., ove si prende in considerazione anche il Report OCSE - *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) e le direttive c.d. ATAD (*Anti tax avoidance directives*: Dir. UE 2016/1164 e Dir. UE 2017/952).



professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale».

Come è agevole ricavare dalla sola lettura della disposizione, l'aumento sanzionatorio (peraltro in misura fissa) di 1/2 (non, dunque, "fino a 1/2"), si fonda sulla sussistenza di tre presupposti cumulativi così razionalizzabili:

1. Requisito di matrice soggettiva: il soggetto di riferimento deve rivestire la qualifica di *professionista o intermediario finanziario o bancario*;
2. Requisito funzionale: l'azione di tale soggetto deve essersi svolta *nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale*;
3. Requisito oggettivo: la modalità di condotta concorsuale deve consistere nella *elaborazione o nella commercializzazione di modelli di evasione fiscale*.

Orbene, con riferimento al requisito soggettivo, l'interpretazione consolidatasi⁷⁰ appare sufficientemente lata da comprendere ogni professionista che, nell'esercizio ordinario della propria attività, presti consulenza fiscale: conseguentemente il commercialista risulta sicuramente ricompreso tra i soggetti cui la disposizione si riferisce. Del resto, una conferma deriva da requisito che abbiamo definito funzionale: il maggior disvalore che giustifica l'inasprimento sanzionatorio si radica proprio nel fatto che la condotta concorsuale considerata sia perpetrata ad opera di un soggetto dotato di specifiche competenze e conoscenze tecniche nell'ambito di un esercizio professionale che, implicando quelle competenze e conoscenze, diviene maggiormente insidioso.

Quanto invece al requisito oggettivo, è la specifica tipologia di condotta a sorreggere la maggior misura del carico sanzionatorio. Il contributo apportato dal professionista, infatti, deve in tal caso concretizzarsi nella (i) predisposizione (*i.e.* nella ideazione-elaborazione originaria) o nella (ii) commercializzazione (*i.e.* nella vendita al pubblico di contribuenti) di un particolare oggetto materiale: *modelli di evasione fiscale*, ovverosia strategie di evasione collaudati e potenzialmente replicabili in via standardizzata.

Proprio la serialità dei modelli di evasione predisposti o commercializzati desta il maggiore allarme sociale per il legislatore, giacché è evidente che la sistematicità sottesa all'aggravante traduce la potenziale ripetibilità e replicabilità dello schema evasivo da parte di una pluralità di contribuenti, con conseguente elevata perdita di gettito e di tenuta in via preventiva delle norme tributarie.

Se infatti si pone mente alle caratteristiche generali delle circostanze (le quali intervengono come elementi accessori su di un reato già integrato in tutti i suoi elementi tipici e si protendono a meglio commisurare il trattamento sanzionatorio sulle peculiarità del caso concreto), appare evidente come *non* sia la *singola* consulenza tecnica volta a contribuire all'evasione *di un soggetto determinato* ad integrare la circostanza (in tale

⁷⁰ Cfr. Cass. pen., sez. III, 14.06.2021, n. 23095.



ipotesi, del resto, già sussiste la fattispecie concorsuale di cui si è sopra detto), bensì le differenti e ben più callide e gravi ipotesi in cui lo *stratagemma evasivo* si faccia *modello* e divenga dunque *replicabile* dal professionista in relazione ad una potenziale *pluralità molto estesa di contribuenti*. Lo schema evasivo, in altri termini, magari già collaudato, appare replicabile a beneficio di molti altri potenziali evasori. Pertanto, è nell'elaborazione o nella commercializzazione di tali modelli, atteso il loro possibile impiego seriale, che va ricercata la ragione giustificatrice di un così severo inasprimento sanzionatorio.

Si pensi, per formulare alcuni esempi, all'ideazione di schemi operativi volti a reperire sistematicamente società cartiere e i relativi amministratori formali, creando una collaudata rete funzionale a perpetrare delle frodi carosello o ad ipotesi di protocolli sistematici volti a qualificare giuridicamente in modo lecito determinate operazioni nella realtà fittizie onde poter poi portare in compensazione i crediti tributari⁷¹.

6. Brevi conclusioni

La breve disamina che precede dovrebbe aver posto in luce come il commercialista, oggi, nello svolgimento di una professione che appare sempre più complessa ma, nel contempo, sempre più coesistente ad ogni operatore economico (*a fortiori* se strutturato in forma societaria), risulti costantemente esposto a quello che potremmo definire un vero e proprio "rischio penale".

Anche solo limitandosi a prendere in considerazione i reati tributari - i quali rappresentano sì un "terreno" di elezione del tema qui oggetto di studio ma non certo il "terreno" esclusivo della responsabilità concorsuale del professionista - ogni operazione societaria che sottenda o si apra a una pianificazione fiscale-tributaria, reca con sé alcuni possibili rischi per il commercialista che vi cooperi. Propria nella legittima ricerca di forme di risparmio tributario - specie laddove, come nel nostro Paese, si avverte una pressione fiscale elevatissima - si annidano sovente operazioni che, progettate dalla clientela, varcano il perimetro della liceità; e proprio in tali frangenti, elevato deve essere il grado di perizia e prudenza del professionista, che deve mostrarsi capace di riconoscere i segnali - almeno quando essi siano macroscopici - degli scopi delittuosi dei propri clienti, tracciando nelle proprie consulenze tecniche e nel proprio atteggiamento una chiara linea di demarcazione tra le soluzioni lecite e illecite (a maggior ragione se anche penalmente rilevanti). Ove il commercialista invece fiancheggi il proprio cliente o accetti il rischio (nelle sopra dette situazioni di dubbio sugli intenti dell'assistito) che quest'ultimo stia perseguendo un proposito criminoso avvalendosi dei suoi consigli tecnici e della sua assistenza professionale, allora, come si è visto nelle pagine precedenti, quel commercialista potrà essere chiamato a rispondere in sede penale, anche in relazione ai c.d. reati propri, in forma concorsuale, in virtù della disciplina tratteggiata dagli artt. 110 e ss. c.p., divenendo addirittura destinatari di una specifica circostanza aggravante ad effetto speciale.

⁷¹ Per una serie di interessanti esemplificazioni corredate di indicazioni giurisprudenziali, si veda S. MASSAROTTO, R. MICHELUTTI, L. MOGLIA, A. PISTOCCHINI, *La responsabilità del commercialista*, cit., 75-76.



Il tema, come si è cercato di far emergere nelle pagine precedenti, è altamente problematico e si innesta - ci sia concessa un'ultima immagine - nella "nebbia" che ancora avvolge i criteri di delimitazione della condotta concorsuale punibile⁷². Ma proprio sullo sfondo di tale complesso e sfuggente panorama, il professionista che intenda rifuggire dal rischio di essere coinvolto nelle "sabbie mobili" del procedimento penale, dovrà restare vigile e farsi guidare dai "fari" rappresentati dalla profonda conoscenza della normativa di settore, dal rispetto della disciplina deontologica e, in fondo, dalla cultura della legalità. Solo così la professione potrà affrontare le nuove sfide che l'evoluzione sociale e giuridica continuerà inesorabilmente a dischiudere.

⁷² F. PALAZZO, *Corso di diritto penale*, Torino, 2016, 508, infatti, l'«evidente delicatezza della relazione interpersonale tra professionista e cliente unitamente all'assenza di un aggancio normativo rendono particolarmente ardua una soddisfacente soluzione del problema, che ancora non sembra neppure avvantaggiarsi di un'elaborazione giurisprudenziale adeguata».