

Circolare n. 1 del 25 gennaio 2009

***Sindacato del Fisco nelle scelte dell'impresa:
la Cassazione apre una nuova stagione***

Premesse

Le recenti sentenze della Corte di Cassazione sul tema dell'elusione fiscale hanno provocato grande clamore tra gli operatori, perché sembra che aprano nuovi e praticamente infiniti orizzonti alle attività di recupero di reddito da parte dell'Amministrazione Finanziaria, del tutto inimmaginabili fino ad oggi.

In buona sostanza, seppur con faticoso distinguo (si veda a tal proposito l'ultima sentenza della sezione tributaria del 21.01.09 n. 1465) la Suprema Corte ha affermato il potere dell'Amministrazione Finanziaria di sindacare le scelte dell'impresa (laddove prive di valide ragioni economiche), anche con riferimento a tributi diversi dall'IRES e a fattispecie ulteriori rispetto a quelle specificatamente previste dall'art.37Bis DPR 600/73¹.

¹ Art. 37Bis DPR 600/73:

1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti all'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento in opponibile all'amministrazione.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;

b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;

c) cessioni di crediti;

d) cessioni di eccedenze d'imposta;

e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi;

f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea;

f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

4. L'avviso di accertamento e' emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta, nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

Autorevoli giuristi hanno già ampiamente analizzato e discusso sui limiti e sulle implicazioni anche “pratiche” di un siffatto approccio giurisprudenziale, per cui in questa sede può essere utile qualche altra considerazione collaterale.

Indice

1. Il Disegno della Cassazione
2. Gli effetti
3. La fase transitoria

1. Il “Disegno” della Cassazione

Il problema della qualificazione giuridica dell’elusione ha sempre impegnato dottrina e giurisprudenza (si pensi all’ipotesi, poi abbandonata, del contratto in frode alla legge), proprio in virtù della difficoltà a collegare direttamente una norma sanzionatoria ad un comportamento, che in realtà nulla formalmente viola, ed anzi il cui presupposto è proprio il pieno rispetto delle norme.

Emblema della confusione interpretativa fu la lunghissima diatriba sul significato giuridico effettivo dell’avverbio “fraudolentemente” presente nella norma precedente all’art.37bis² (caratterizzante, in quel contesto normativo, il risparmio d’imposta elusivo), che sfociò nella paradossale conclusione che non significasse alcunché³.

Anche per tali ragioni, l’approccio legislativo è stato sempre di tipo induttivo: quando si scopre una nuova specifica fattispecie chiaramente elusiva, si emana una norma speciale (ad esempio: la norma sul riporto delle perdite nelle fusioni⁴), per tutto il resto, con riferimento però ad un

7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall’amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l’accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all’amministrazione, che provvede nei limiti dell’imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse all’ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l’operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell’articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalità per l’applicazione del presente comma.

² Art.10 Legge 408/90.

³ La soluzione di considerare l’avverbio un mero decoro linguistico evitò il rischio di derive interpretative penalistiche.

⁴ Art. 172 co 7 DPR 917/86:

Omissis

7.. Le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede l’ammontare del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall’ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all’articolo 2501-quater del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, e sempre che dal conto economico della società le cui perdite sono riportabili, relativo all’esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell’attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all’articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Tra i predetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici. Se le azioni o quote della società la cui perdita è riportabile erano possedute dalla società incorporante o da altra società partecipante alla fusione, la perdita non è comunque ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell’ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni o quote effettuata ai fini della determinazione del reddito dalla società partecipante o dall’impresa che le ha ad essa cedute dopo l’esercizio al quale si riferisce la perdita e prima dell’atto di fusione. In caso di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione ai sensi del comma 9, le limitazioni del presente comma si applicano anche al risultato negativo, determinabile applicando le regole ordinarie, che si sarebbe generato in modo autonomo in capo ai soggetti che

novero limitato di operazioni “sensibili” e nell’ambito esclusivo delle imposte sul reddito, si fa ricorso ad una norma generale, di chiusura (art. 37bis citato).

Ora, con la Suprema Corte che è riuscita a ricondurre il presupposto dell’elusione nella violazione addirittura del principio costituzionale della capacità contributiva, il tema della qualificazione giuridica sembra d’incanto del tutto superato, smarcato. Ovviamente con i corollari evidenziati anche dalla Dottrina: l’inutilità dell’art. 37bis e l’allargamento a tutte le fattispecie ed a tutti i tributi della sindacabilità delle scelte del contribuente, il quale avrà come sola difesa la validità delle ragioni economiche del suo operare.

Questa ultima considerazione trova implicita conferma se si allarga l’osservazione ad altre recenti massime della Cassazione, aventi ad oggetto la deducibilità dal reddito di taluni costi di gestione, maturati in operazioni del tutto diverse da quelle contemplate dal citato art.37bis⁵.

Infatti, con tali sentenze, è stata nuovamente messa in discussione l’insindacabilità delle scelte dell’imprenditore ed è stato affermato il principio dell’economicità della gestione d’impresa - intesa, si badi, non nella sua interezza, ma intrinsecamente, con riferimento ad ogni singolo atto - che nell’attuale diritto tributario è protetto solo in specifiche fattispecie (es.: operazioni con l’estero).

Tale principio di economicità, poi, ha finito per prevalere anche sul postulato dell’inesistenza del salto d’imposta, del danno erariale, dove ad un costo deducibile deve corrispondere un ricavo tassabile.

In buona sostanza, per la Suprema Corte valide ragioni economiche ed economicità della gestione appaiono parametri di giudizio giuridicamente efficaci (oltre che praticamente coincidenti), al fine di sindacare tutti gli atti d’impresa (non solo quelli di cui all’elenco dell’art.37bis) a prescindere dall’esistenza o meno di un danno erariale.

2. Gli effetti

E’ stato affermato che tali sentenze “rivoluzionarie” sono figlie di casi concreti abbastanza clamorosi e che quindi devono considerarsi, in un certo senso, eccezionali. Casi dove, magari, l’antieconomicità sia stato l’unico mezzo a disposizione per sanzionare ipotesi in cui la “sovrapproduzione” fosse tanto evidente quanto non documentabile.

E’ possibile. E’ certo invece che, da ora in poi, non vi sarà comportamento dell’Amministrazione Finanziaria che non ne terrà conto, con conseguenze che possono ben immaginarsi sul versante delle attività di recupero di reddito e sulle inerenti motivazioni.

Né a molto potrà servire la procedura di interpello, che, come gli operatori ben sanno, ha tempi incompatibili con qualunque strategia d’impresa.

Correttamente vengono sollecitati interventi legislativi, anche se non è ancora ben chiaro verso che direzione.

Sicuramente occorrerà estendere anche agli accertamenti concepiti solo sulla presunta “sproporzione” dei costi sostenuti, l’agevolazione del rinvio delle iscrizioni provvisorie alla sentenza di primo grado, oggi prevista dal comma 6 dell’art. 37Bis solo per i casi ivi contemplati, in quanto tali accertamenti si muovono in un ambito concettuale simile.

partecipano alla fusione in relazione al periodo che intercorre tra l’inizio del periodo d’imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione. Le disposizioni del presente comma si applicano anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell’articolo 96.

Omissis

⁵ Le operazioni oggetto di censura erano: compensi all’organo amministrativo; spese di pubblicità; costi da prestazioni intercompany; perdite su cessioni crediti; avviamento su cessioni di azienda.

Come pure, saranno opportune specifiche esimenti all'applicabilità delle norme penali di infedele dichiarazione (un atto antieconomico non è di per sé "reato").

Infine, sarà opportuna una norma, anche di natura transitoria, che, con riferimento ai periodi di imposta precedenti il 2009, salvaguardi il legittimo affidamento dei contribuenti sulla esclusiva applicabilità per l'elusione dell'art.37bis,

Comunque, al di là di eventuali rettifiche legislative di metodo, nella sostanza, la sensazione è che la Suprema Corte abbia aperto una nuova fase nei rapporti Fisco - contribuente, dove, a torto o a ragione, entra a pieno titolo il ragionevole "valore di mercato" con un notevole rafforzamento del potere di indagine del Fisco sulle scelte dell'impresa, che bisognerà adeguatamente disciplinare, entro rigidi confini soprattutto su temi, quali:

- l'effettività dell'onere della prova a carico dell'Amministrazione Finanziaria;
- la fondatezza della motivazione meramente fiscale, "alternativa" a quella asseritamente antieconomica;
- l'obbligatoria determinazione da parte degli Uffici Finanziari dei costi non "sproporzionati" alternativi quelli contestati, con recupero tassazione della sola eventuale eccedenza;
- l'adozione di un *tax ruling* degno di una economia avanzata.

3. La fase transitoria

Nell'attesa di conoscere quali mutamenti giuridici concreti si produrranno a valle di un così intenso proliferare della Cassazione, appare opportuno che le imprese si pongano sin da subito in *compliance* con il nuovo approccio, almeno per i temi gestionali oggetto di intervento giurisprudenziale.

Pertanto, nelle operazioni aventi ad oggetto:

- compensi all'organo amministrativo;
- campagne pubblicitarie;
- prestazioni intercompany;
- cessioni di crediti;
- cessioni di azienda;

oltre rispettare i requisiti generali di inerenza, competenza ed oggettiva determinabilità stabiliti dal TUIR, è consigliabile:

- a) documentare la congruità dei corrispettivi pattuiti, anche attraverso criteri, metodi o riferimenti di mercato, che tendano a dimostrarne l'oggettività;
- b) dare adeguata formalità ai rapporti economici, attraverso contrattualistica nella forma e nella sostanza in linea con la tipologia di operazione realizzata;
- c) dare dimostrazione dell'avvenuta esecuzione della prestazione, attraverso le forme tecniche più ricorrenti;
- d) supportare le operazioni di trasferimento di beni complessi (aziende – crediti pro soluto) soprattutto in ambito intercompany, con perizie di valutazione giurate da parte di terzi indipendenti.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Dr. Marco Fiorentino
marcofiorentino@studiofiorentino.com