SALVINI E SOCI

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

CICLO DI WEBINAR SUL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione – 24 giugno 2021

Giovanni Panzera da Empoli

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

L'attuale quadro normativo

1) Comma 13 dell'art. 10-bis l. 212/2000: «le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie», restando invece ferma la sanzionabilità delle condotte in via amministrativa;

2) art. 1 d.lgs. N. 74/2000:

2.1) lett. g-bis): "per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis …, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti";

2.2) lett. g-ter): "per "mezzi fraudolenti" si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà"

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

Il confine variabile tra realtà e fittizietà: breve excursus storico

La giurisprudenza tende a dare sempre maggior rilievo all'assenza di ragioni economiche diverse dal risparmio fiscale, fino a ritenere tale assenza indice di fittizietà dell'operazione nel suo complesso

Il paradosso è che questo è spesso stato lo schema argomentativo classico dell'accertamento antielusivo operato ai sensi dell'ormai abrogato **art. 37-bis del DPR n. 600/1973**

Facendo un passo indietro nel tempo, è noto che ai sensi di tale norma:

«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 dall'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 inopponibile all'amministrazione»

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

37-bis: la notte in cui tutte le vacche sono **nere**

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

37-bis: il superamento della tipizzazione dei comportamenti elusivi

L'impasse normativa è stata colmata dalla giurisprudenza che:

- per i tributi armonizzati, dato ingresso alla nozione di abuso di diritto coniata dall'ordinamento comunitario, così come enucleata dalla Corte di Giustizia nella nota sentenza Halifax (causa C-255/02 del 21 febbraio 2006)

- per quelli non armonizzati, allentato sempre più le maglie di tassatività dell'allora vigente art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73, fino a superarne in toto i confini

- Sezioni Unite nn. 30055 e 30057 del 2008

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

L'art. 10-bis l. 212/2000 (d.lgs. n. 128/2015)

1. la condotta abusiva in materia tributaria: «una o più **operazioni prive di sostanza economica** che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti»;

2. le operazioni prive di sostanza economica: «loro non idoneità a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali» ossia «non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme» e «non conformità degli strumenti giuridici usati a normali logiche di mercato».

L'indebito vantaggio fiscale, a sua volta, è definito come contrarietà della condotta abusiva alla ratio della legge tributaria.

3. non sono considerate abusive quelle operazioni «giustificate da valide ragioni economiche extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo e gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa, ovvero, dell'attività professionale del contribuente».

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

Il confine variabile tra realtà e fittizietà: oggi

Assume decisivo rilievo l'individuazione del criterio di distinzione delle operazioni reali, formalmente rispettose delle disposizioni fiscali ancorché prive di rilevanza economica e di quelle le operazioni fittizie, cioè simulate/fraudolente.

- Cass., sent. n. 40272 del 7 ottobre 2015, in tema di stock lending
- La simulazione come concetto estraneo e non sovrapponibile all'elusione/abuso

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

Il confine variabile tra realtà e fittizietà: oggi

Interposizione reale e abuso: un caso concreto.

La "fattispecie in esame" non è "riconducibile ad una contestazione di elusione fiscale", in quanto:

1) "nella fattispecie che interessa si è configurata una ipotesi di interposizione reale", di talché "non vi è accordo simulatorio, ma il dirottamento di un flusso reddituale che perviene al suo effettivo titolare, non già in via diretta ma per il tramite di un soggetto interposto, onde evitare l'assoggettamento a tassazione alla fonte";

2) in particolare, nel caso di specie, "non si ha […] una operazione priva di sostanza economica che […] realizzi esclusivamente vantaggi fiscali indebiti. Si ha invece un'operazione che ha indubbiamente una sostanza economica, ma che interviene formalmente fra determinati soggetti, i quali sono però entrambi consapevoli che **il beneficiario effettivo** dell'operazione è un terzo soggetto residente all'estero".

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

Il confine variabile tra realtà e fittizietà: oggi

Interposizione reale e abuso: un caso concreto.

"l'istituto dell'interposizione non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d'imposta … in tali circostanze un determinato flusso reddituale, avente un particolare regime tributario, viene dirottato dall'effettivo titolare al soggetto interposto al fine di usufruire indebitamente di una tassazione nel complesso più favorevole, pur se lo schema legale adottato dalle parti preveda l'attribuzione di un corrispondente importo al soggetto interposto, ad altro titolo".

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

Il confine variabile tra realtà e fittizietà: oggi

Interposizione reale e abuso: un caso concreto.

circolare dell'Agenzia delle Entrate 30 marzo 2016, n. 6, in tema di strumenti finanziari c.d. IBLOR:
"in presenza di una struttura d'investimento priva di sostanza economica […] in mancanza di ragioni extra fiscali non marginali, i benefici fiscali indebiti, conseguiti per mezzo della stessa, possono essere disconosciuti … in altri termini, sulla base delle disposizioni antielusive, specifiche o generali, previste dall'ordinamento nazionale, comunitario o convenzionale, è possibile contrastare il fenomeno dell'interposizione".

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

Il confine variabile tra realtà e fittizietà: oggi

Interposizione reale e abuso: un caso concreto.

A ben vedere, la contestazione in esame è fondata, come ogni contestazione di natura antiabuso:

1) sulla ricostruzione di un'operazione economica diversa rispetto a quella risultante dall'assetto giuridico/"formale" dei rapporti giuridici intercorsi tra le parti

2) sull'"eliminazione" – rectius sull'inopponibilità ai fini fiscali – di un dato segmento dell'operazione complessiva, con valorizzazione e conseguente assoggettamento a tassazione dei presupposti dell'imposizione "superstiti" posti in essere dal contribuente e da questo ritenuti indebitamente elusi, mediante i negozi considerati inopponibili

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

Il confine variabile tra realtà e fittizietà: oggi

Interposizione reale e fittizia.

"L'azione di simulazione del contratto per **interposizione fittizia** di persona e quella diretta all'accertamento dell'**interposizione reale** sono fondate su situazioni di fatto del tutto distinte, hanno finalità e presupposti diversi, "petitum" e "causa petendi" difformi, tema di indagine e di decisione distinti. Infatti, nella prima [interposizione fittizia] si ha una simulazione soggettiva e l'interposto (nella specie, in una compravendita di bene immobile) figura soltanto come acquirente, mentre gli effetti del negozio (trasferimento della proprietà) si producono a favore dell'interponente; nella seconda [interposizione reale], invece, non esiste simulazione, in quanto l'interposto, d'accordo con l'interponente, contratta con il terzo in nome proprio ed acquista effettivamente i diritti nascenti dal contratto, salvo l'obbligo, derivante dai rapporti interni, di ritrasferire i diritti, in tal modo acquistati, all'interponente" (così, ex multis, Cass. 5457/2006 e, più di recente, 4738/2015).

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

Il confine variabile tra realtà e fittizietà: oggi

Interposizione reale e fittizia.

Mentre l'**interposizione fittizia**, in quanto fattispecie simulatoria, che opera sul piano dell'efficacia/validità del negozio giuridico, integra, per definizione, un comportamento di natura evasiva, di potenziale rilievo penale…

L'**interposizione reale** – proprio perché presuppone la validità ed efficacia del negozio e, dunque, l'effettivo acquisto dei "diritti nascenti dal contratto" in capo all'interposto – può costituire, al più, indizio di un comportamento abusivo e, cioè, secondo l'attuale definizione recata dall'art. 10-bis della legge n. 212/2000 di un comportamento che, "pur nel rispetto formale delle norme fiscali", è volto a conseguire "essenzialmente vantaggi fiscali indebiti".

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

Il confine variabile tra realtà e fittizietà: oggi

Interposizione reale e fittizia.

“la disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d'imposta: ne deriva che il fenomeno della simulazione relativa, nell'ambito della quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo dell'intera operazione negoziale posta in essere, nella sequenza donazione-vendita. (Cass. 25671/2013)” (così, ex multis, Cass. sent. n. 21794/14).

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

Scissione e cessione di partecipazione: evasione con/senza simulazione o elusione?

- Cass., Sez. III, n. 38016 del 31/7/2017: operazione di scissione societaria e di successiva cessione delle quote riqualificata in una cessione di terreni e fabbricati di proprietà di società agricola con emersione di plusvalenza tassata, non soggetta al regime p.ex.

«escludendo l'art. 10-*bis* la rilevanza penale delle operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti», tuttavia si attribuisce rilevanza penale ai «comportamenti simulatori preordinati alla immutatio veri del contenuto della dichiarazione», non potendo l'abuso, come nozione residuale, prevalere sulla «falsità ideologica che interessa il contenuto della dichiarazione, inficiandone la veridicità, per avere come obiettivo principale l'occultamento totale o parziale della base imponibile»

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

La simulazione e le costruzioni artificiose tra evasione ed elusione

Il confine variabile tra realtà e fittizietà: oggi

- In conclusione, come osservato nel manuale, «si assiste ad un trend esattamente inverso a quello che ha portato all'emersione dell'abuso di diritto e alla sua normazione: mentre prima ogni negozio era passato dall'A.F. sotto la lente dell'abuso di diritto, prima di tutto per verificarne la tenuta sotto il profilo economico, oggi il processo tipico di qualificazione dell'assetto negoziale tende sempre più a sganciarsi dal concetto di abuso di diritto, per divenire "pura evasione"».

- Cassazione civ. (n. 20823 del 30/9/2020): confermato l'accertamento operato dall'Agenzia delle Entrate, fondato sulla "riqualificazione" di un finanziamento gratuito infragruppo (per l'acquisto di beni) come corrispettivo di un contratto di noleggio al finanziante degli stessi beni; corrispettivo che, se tempestivamente versato, avrebbe generato in capo alla contribuente un debito IVA
  - Cass. n. 27550 del 30/10/2018

WWW.SALVINIESOCI.IT