

Norme & Tributi
Fisco



IL PRINCIPIO SU MODULO 24 ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE
Dalle notizie agli approfondimenti
Il principio di interpretazione n. 5, in versione integrale, è sul sito di Modulo

24 Accertamento e Riscossione, il portale con notizie, approfondimenti e analisi per i professionisti.
Info su: modulo24accertamento.ilsolare24ore.com

Interposizioni e vantaggi fiscali: evasione solo per operazioni fittizie

Controlli e liti

Le vicende reali non possono essere equiparate a quelle simulatorie/dissimulatorie

Se il soggetto che si frappone è l'effettivo contraente ci può essere solo elusione

Marco Cramarossa
Dario Deotto

L'interposizione fittizia va perseguita mediante l'applicazione dell'articolo 37, comma 3, del Dpr 600/1973, una disposizione impegnata a contrastare i fenomeni di evasione. L'interposizione reale, invece, rientra nell'alveo delle operazioni elusive, quando la condotta negoziale si concretizza in un vantaggio fiscale indebito.

Sono queste le conclusioni del Principio di interpretazione n. 5 del Modulo Accertamento e riscossione del Sole 24 Ore.

Il perno del vantaggio fiscale Il documento parte da quella che dovrebbe essere una certezza: nell'abuso del diritto non c'è alcuna manipolazione della realtà; vi è perfetta coincidenza tra ciò che le parti dichiarano di volere e ciò che realmente vogliono. Pertanto, le operazioni realizzate sono perfettamente valide sia tra le parti che per i terzi. Nell'abuso del diritto tributario, a risultare indebito è solo il vantaggio fiscale conseguito. Nelle vicende simulatorie/dissi-

mulatorie, invece, contrariamente all'abuso del diritto, si è in presenza di un'alterazione, di un'asimmetria tra la situazione formale e quella reale: in pratica, di fenomeni di finzione che, in quanto tali, vanno chiaramente inquadrati nell'evasione tributaria (e non nell'elusione/abuso del diritto).

Tra le ipotesi simulatorie rientrano senz'altro anche quelle di interposizione fittizia, per le quali, in relazione all'imposizione diretta, vi è una specifica disposizione - l'articolo 37, comma 3, del Dpr 600/1973 - che, per assodata univocità giurisprudenziale, è applicabile alle vicende simulatorie in genere. L'articolo 37, comma 3, dispone che «in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona».

Il fatto è che la Cassazione continua a comprendere nella previsione dell'articolo 37, comma 3, del Dpr 600/1973 anche l'interposizione reale. E lo stesso orientamento è stato seguito dalle Entrate, ad esempio nelle risposte a interpello n. 89/2020 e n. 274/2022.

Occorre però rilevare che nell'interposizione reale gli effetti realizzati sono quelli reali: una realtà assolutamente vera e voluta dal contribuente, che alcune volte (peraltro non sempre) viene strutturata per conseguire vantaggi fiscali indebiti. L'interposizione reale si realizza, difatti, quando l'interposto agisce come effettivo contraente, assumendosi in proprio i diritti derivanti dal contratto e impegnandosi a trasfe-

IL PRINCIPIO IN SINTESI

La massima del Principio di interpretazione n. 5 di Modulo 24 Accertamento e Riscossione «Nonostante l'orientamento della giurisprudenza di legittimità e della prassi, si ritiene che le vicende simulatorie, caratterizzate dalla manipolazione della realtà, tra le quali certamente rientra l'interposizione fittizia di persona, devono essere necessariamente perseguite con l'applicazione dell'articolo 37, comma 3, del Dpr 600/73, che risulta una disposizione impegnata a contrastare i fenomeni di evasione. L'interposizione reale potrà al contrario essere attratta esclusivamente nell'alveo delle operazioni elusive, ovvero di quelle fattispecie negoziali e comportamentali che abusano del diritto, ma solo allorquando la condotta negoziale si concretizzi in un vantaggio fiscale indebito».

A cura del Comitato scientifico di Modulo 24 Accertamento e Riscossione: Dario Deotto (direzione scientifica), Massimo Basilavecchia, Alessandro Borgoglio, Andrea Carinci, Marco Cramarossa, Lorenzo Del Federico, Luigi Lovecchio, Lorenzo Pegorin, Gian Paolo Ranocchi.

rirli all'interponente (o a terzi) con un successivo negozio di trasferimento.

La volontà come discriminante Nel Principio di interpretazione n. 5 viene messo in luce che il distinguo tra interposizione fittizia e reale è determinato dal concreto atteggiarsi della volontà dei soggetti coinvolti; non occorre avere riguardo, quindi, al numero dei soggetti interessati, come veniva interpretato dalla dottrina civilistica tradizionale (secondo cui il distinguo tra interposizione fittizia e reale sarebbe rappresentato dalla partecipazione o meno del terzo all'accordo).

Così, se l'interposto interviene in maniera del tutto passiva, si avrà un'ipotesi riconducibile all'interposizione fittizia; mentre, se l'interposto assume un'effettiva funzione gestoria nell'operazione, si avrà un fenomeno di interposizione reale (in questo senso anche la circolare 1/2018 della Guardia di Finanza).

La conclusione - evidente, secondo il Principio di interpretazione n. 5 - è che l'interposizione reale non può affatto essere accumulata all'interposizione fittizia, per la quale, come si è detto, vi è una chiara asimmetria tra situazione reale e quella formale, che determina l'inclusione della stessa interposizione fittizia tra i fenomeni di evasione.

L'interposizione reale, al contrario, va inquadrata nell'alveo delle operazioni elusive, quando la condotta negoziale determina un vantaggio fiscale indebito.

Una distinzione che risulta fondamentale anche ai fini dell'eventuale rilievo penale dei diversi negozi giuridici in commento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Esterovestizione esclusa se la residenza societaria è realmente oltreconfine

Fiscalità internazionale

La libertà di stabilimento nella Ue giustifica le scelte economiche delle imprese

Lorenzo Del Federico

Il Principio interpretativo n. 5 di Modulo 24 Accertamento e Riscossione sull'interposizione fittizia ruota intorno all'articolo 37 del Dpr 600/73, ma offre l'occasione per riflettere anche sull'esterovestizione, sempre al confine tra elusione ed evasione.

L'esterovestizione si ritiene comunemente configurabile quando una società simula di essere residente all'estero per sottrarsi alla tassazione in Italia. Tuttavia, la giurisprudenza parla spesso di "elusione" (Cassazione, sezione tributaria, 4463/22, 7454/22 e 8297/22), mentre nella stragrande maggioranza dei casi l'esterovestizione ha connotazione evasiva; per un altro verso si tende a giustificare l'esterovestizione alla luce del principio unionale della libertà di stabilimento (Cassazione penale 43809/15).

Per identificare la residenza delle società, l'articolo 73 del Tuir fa riferimento alla sede legale, all'oggetto principale e alla sede dell'amministrazione; ma è prevista anche una presunzione relativa, giacché si considerano residenti le società "estere" che detengono partecipazioni di controllo in società residenti e, alternativamente, siano controllate o amministrate in prevalenza da residenti. La norma si pone come

semplice previsione di sistema, avulsa da qualsiasi logica antielusive. Pertanto, rispetto alle patologie dell'esterovestizione, il Principio interpretativo sull'interposizione fittizia mostra tutta la sua pregnanza.

Nulla di questo laddove la società sia realmente radicata all'estero, avendo ivi la sede, l'oggetto principale e la sede amministrativa. Laddove, invece, emergano profili di simulazione e fittizietà rispetto a tali requisiti è chiaro che ci si trova di fronte a comportamenti evasivi, in cui il contribuente rappresenta e dichiara circostanze false; comportamenti che, quindi, possono assumere anche rilevanza penale.

Infine, laddove la società risulti costituita all'estero senza valide ragioni economiche, mediante comportamenti anomali, al di fuori di ogni logica di mercato, e al fine di realizzare essenzialmente vantaggi fiscali indebiti, potrà trovare applicazione l'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente.

I vantaggi fiscali indebiti relativi a una società realmente, ma abusivamente, localizzata all'estero, potranno essere pertanto disconosciuti ex articolo 10-bis, che però non è applicabile in ambito Ue, stante la libertà di stabilimento. Invero, come chiarito dalla giurisprudenza, la libertà di stabilimento garantisce e giustifica la società, anche qualora la localizzazione sia motivata dal vantaggio fiscale, derivante da un regime più favorevole, che rispondendo al sistema delle fondamentali libertà economiche dell'Unione non potrà mai essere qualificato come "indebito" (causa C-196/04, Cadbury Schweppes del 2006).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Aziende & Territorio Le imprese che crescono, innovano e trainano l'economia

INFORMAZIONE PROMOZIONALE

Soluzioni mirate che rispondono alle esigenze di mercati in costante trasformazione e di settori che evolvono rapidamente. "Made in Italy" non identifica semplicemente le produzioni italiane, ma contraddistingue un preciso orientamento dell'imprenditoria del nostro Paese: la capacità delle aziende di innovare, di saper sviluppare soluzioni all'avanguardia perfettamente inserite nella Transizione 4.0, di operare secondo logiche di qualità e di essere competitive a livello internazionale. Dall'industria al manifatturiero, dall'agroalimentare alla tecnologia, dal terziario al commercio, il trend delle imprese italiane è l'eccellenza. Creatività, investimenti mirati e alta specializzazione sono le carte vincenti di imprese sempre in grado di rispondere alle trasformazioni dei mercati.

a cura di PUBLIMEDIAGROUP.IT



Tecnologia e passione italiana al servizio della stampa digitale!

Flexa il cuore italiano al tuo fianco: la Nuova Era della Comunicazione Visiva

Flexa nasce 30 anni fa accogliendo un progetto sfidante per l'epoca: realizzare una laminatrice per accoppiare un nuovo film per la cartellonistica stradale. Fin da subito la ricerca e sviluppo, la passione, la voglia di trovare nuove soluzioni e il prendersi cura dei clienti sono stati i fattori distintivi aziendali, che hanno portato ad offrire una gamma con più di 200 prodotti per l'industria della comunicazione visiva nazionale ed internazionale (stampa digitale di grande formato, cartellonistica, segnaletica stradale, stampa su tessuti) e soluzioni customizzate di laminazione e taglio per il settore industriale. I nostri prodotti sono 100% Made in Italy con la progettazione e l'assemblaggio presso

la nostra sede di Colle Umberto (TV), ed una selezionata supply chain interamente locale. L'innovazione, l'affidabilità e la solidità dei nostri prodotti è frutto di un efficace lavoro di squadra aziendale e di partnership con i nostri fornitori. Oltre al prodotto, il focus aziendale è rivolto ai servizi, ovvero la formazione per l'utilizzo e la manutenzione (Flexa Academy), il post-vendita (Flexa Service), la consulenza visiva nazionale ed internazionale (stampa digitale di grande formato, cartellonistica, segnaletica stradale, stampa su tessuti) e soluzioni customizzate di laminazione e taglio per il settore industriale. I nostri prodotti sono 100% Made in Italy con la progettazione e l'assemblaggio presso

Info: www.flexa.it

Due Erre Tech: lavorazione acciai c/t

Noi della Due Erre Tech di Camposampiero (PD) uniamo l'istinto all'innovazione con l'insostituibile esperienza nelle lavorazioni conto terzi di acciaio inox e altri metalli per semilavorati/prodotti finiti settore elettrodomestici, alimentari, refrigerazione, climatizzazione, arredamento, macchinari per movimentazione, edilizia e componenti di automazione industriale. Un tratto distintivo è la volontà di investire sempre in tecnologie innovative così da rispondere alle esigenze dei nostri Clienti. Come carpenteria metallica abbiamo un patrimonio di competenze che ci permettono di realizzare prodotti diversi con lavorazioni di taglio laser, punzonatura, piegatura, saldatura, verniciatura e montaggio, ottimizzando al meglio i tempi e i costi, così da proporci come partner unico nelle lavorazioni di carpenteria. Info: www.dueerretech.it



Taglio Laser



www.concerianuovaantilope.it

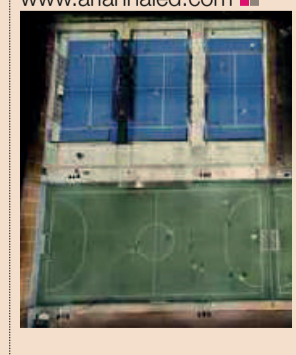
Conceria Nuova Antilope: esperienza, innovazione e qualità Made in Italy

Tutto ebbe inizio nel 1958 con Mario Bonciolini, fondatore e titolare della Nuova Antilope. Con lui nacque un'azienda nota in tutto il settore per le sue competenze conciarie e per l'alta qualità dei materiali realizzati. Non sono molte le imprese che possono vantare sia un'esperienza sessantennale, sia una tale spinta al rinnovamento: Nuova Antilope oggi collabora con i migliori brand mondiali e si proietta nel futuro con nuove soluzioni, mettendosi sempre in discussione e realizzando nuovi stili e idee di pellami prestigiosi per pelletteria e calzatura. A guidare l'attività, oggi, è la terza generazione rappresentata dai figli Alessio e Andrea che, così come i padri Franco

e Marco, portano avanti una tradizione di prodotti interamente Made in Italy. Certificata LWG Silver Rated e specializzata nella realizzazione della concia completa dal prodotto grezzo al finito, Nuova Antilope si compone di giovani addetti che formano un gruppo solido ben guidato dai titolari. «Attenzione all'ambiente e innovazione tecnologica sono le nostre linee guida - spiega il Presidente Marco Puccioni -. Per noi, il rispetto dell'ambiente e l'ecosostenibilità dei processi sono un'assoluta priorità, al fine di ridurre l'impatto ambientale». Oggi come ieri, Nuova Antilope persegue il continuo miglioramento su ogni fronte produttivo, in direzione della massima qualità.

Arianna, sistemi di illuminazione LEAN

I nuovi costi costringono tutti ad un'attenzione senza precedenti per un utilizzo più razionale dell'energia. L'efficienza del LED, da sola, non offre più una performance sufficiente a soddisfare le incrementate esigenze del mercato. Arianna da sempre lavora sull'efficacia globale delle proprie soluzioni e sulla loro capacità di adattarsi velocemente ai diversi ambiti applicativi, sapendo quanto è importante non sprecare nulla di quello che i nostri "motori di luce" sono in grado di generare. Per farlo mettiamo in campo figure professionali con competenze elevate ed una filiera molto corta per raggiungere velocità e flessibilità. Questa è per noi la vera illuminazione intelligente o meglio LEAN, come ci piace chiamarla. Info: www.ariannaled.com



Illuminazione LEAN



Foto gruppo Bonis 50 anni

Bonis, la realtà calzaturiera dalle radici italiane e dal respiro internazionale

Bonis, importante realtà del settore calzaturiero, nasce in una cornice familiare per iniziativa di tre fratelli. Nel 1971 Amelio, Augusto e Adriano Bonetto danno vita all'azienda, portandola ad affermarsi in pochi anni come leader europeo nella produzione e distribuzione di doposci. Nella sede di Fonte (TV) i modelli vengono ideati e sviluppati passando per le fasi di ricerca, design e industrializzazione. Questo è possibile grazie ad un know-how aziendale ben consolidato negli anni e intrinseco al territorio d'appartenenza, il distretto calzaturiero di Asolo, sede dei più importanti marchi dello sportssystem internazionale. Oggi Bonis opera in due aree strategiche: private label supply (Puma x Balmain, Puma x Rihanna) e brands licensee. Nel

2009 sigla un contratto di licenza esclusiva con U.S. Polo Assn. Properties per lo sviluppo e la commercializzazione delle scarpe del brand U.S. Polo Assn., in Europa. Il brand americano ispirato allo sport equestre del polo presenzierà alla prossima edizione, a gennaio, di Pitti Immagine. Di recente Bonis ha ottenuto la licenza del brand italiano casual per donna e uomo ICE PLAY del gruppo Gilmar. Il raggio d'azione è internazionale ma Bonis tiene ben salde le sue radici nel proprio territorio dove sostiene iniziative a tutela e valorizzazione dell'ambiente, come i progetti "Dolomiti Rock Miniatures" e "Orto rupestre", quest'ultimo finalizzato alla conservazione della biodiversità di montagna dell'Agordino. Info: www.bonis-spa.com