

# Norme & Tributi

## Abuso del diritto, cade il vincolo delle motivazioni economiche

### ACCERTAMENTO

Le Entrate ammettono che, se l'operazione è legittima, non è contestabile

Anche Assonime conferma tale posizione nella circolare 27/2018

### Dario Deotto

Non c'è nessuna sostanza economica da giustificare in presenza di operazioni legittime. Nel corso del 2018 sono stati forniti numerosi chiarimenti in materia di abuso del diritto da parte delle Entrate. Quasi tutti sono contenuti in risposte a Interpelli (si veda il grafico), ma va ricordata anche la risoluzione 40/E/2018 sul consolidato domestico. Documento con cui l'Agenzia ha confermato che - quando ci si mette nelle condizioni di legge per fruire di un vantaggio previsto dall'ordinamento - non vi è nessuna valida ragione economica (nessuna sostanza economica) da addurre.

In pratica, se è vero che in base all'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente sono considerate abusive le operazioni prive di sostanza economica che realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti, occorre valorizzare il fatto che il vantaggio dev'essere indebito - cioè non voluto dall'ordinamento - e solo a quel punto potrà essere considerato, eventualmente, che si tratta di operazione priva di sostanza economica. In altri termini, il concetto di operazioni prive di sostanza economica deve associarsi con il vantaggio fiscale indebito.

Così, se si tratta di un vantaggio legittimo, non c'è alcuna indagine da compiere circa l'eusività dell'operazione (come anche rilevato da Assonime nella circolare 27/2018). In sostanza, oggi l'ordinamento riconosce la liceità fiscale anche di quelle operazioni compiute essenzialmente per finalità fiscali, al fine di cogliere un vantaggio previsto dall'ordinamento, senza la necessità che le stesse operazioni siano giustificate da valide ragioni economiche proprio perché l'unica finalità delle stesse può anche risultare quella del conseguimento di

un vantaggio fiscale legittimo.

Quindi, finalmente, risulta ripudiato il principio, utilizzato fino a qualche anno fa, secondo il quale le norme antielusive avrebbero il compito di adeguare la tassazione alla sostanza economica. Come se dovesse prevalere sempre la sostanza sulla forma ed esistesse un unico percorso giuridico coincidente con la forma di tassazione più onerosa.

Invece, vi è un concetto che l'effetto economico è una qualificazione di un atto, di un negozio, di una forma giuridica, e che esistono nell'ordinamento più forme giuridiche, più atti, più percorsi, che possono portare al medesimo effetto economico. Così come va riconosciuto che è un fraintendimento il principio della presunta supremazia della sostanza sulla forma, nel senso che a essere tassata è senz'altro la forma giuridica, mentre la sostanza economica è tassata o quando la norma deroga espressamente alla forma utilizzata o in presenza di fenomeni simulatori/bisimulatori, quindi riconducibili all'evasione.

Sulla scorta di tali presupposti, è evidente che, come risulta dalla risposta all'interpello 75/2018, il contribuente può scegliere ad esempio, per realizzare il medesimo effetto economico, tra l'assegnazione dei beni e la scissione del ramo d'azienda: entrambe le scelte sono licite e previste dal sistema, con la conseguenza che il contribuente può scegliere la via fiscalmente meno onerosa (la scissione) senza necessità di giustificare la sostanza economica dell'operazione. Così praticamente tutte le risposte agli Interpelli riguardanti delle operazioni di scissione (si veda l'altro articolo in pagina per l'unico caso di abuso del diritto) affermano la legittimità delle operazioni poste in essere senza necessità di giustificare le ragioni economiche. Va ricordato - e questo fa pensare all'inutilità di porre certi Interpelli - che con la risoluzione 97/E/2017 è stata affermata la liceità dell'operazione di scissione societaria seguita dal trasferimento delle partecipazioni (trasferimento affrancato). Questo perché l'ordinamento ammette che l'azienda può circolare indifferentemente sia attraverso una cessione diretta sia attraverso una

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### GLI ULTIMI INTERPELLI DEL 2018

In verde le operazioni licite; in rosso l'unico caso di abuso del diritto.

- |  |   |
|--|---|
| <p><b>1</b> Scissione parziale proporzionale con assegnazione alla beneficiaria del patrimonio immobiliare<br/>Risposta 21 del 3 ottobre 2018</p>  | <p><b>2</b> Conferimento di partecipazioni in una società di nuova costituzione, seguito dalla scissione parziale non proporzionale della conferitaria<br/>Risposta 30 del 8 ottobre 2018</p> |
| <p><b>3</b> Scissione parziale asimmetrica non proporzionale di società immobiliare<br/>Risposta 36 del 12 ottobre 2018</p>  | <p><b>4</b> Scissione totale non proporzionale di società immobiliare<br/>Risposta 40 del 19 ottobre 2018</p>   |
| <p><b>5</b> Scissione parziale proporzionale di società immobiliare con attribuzione alle beneficiarie di singoli rami d'azienda<br/>Risposta 66 del 12 novembre 2018</p>  | <p><b>6</b> Scissione parziale asimmetrica di società immobiliari<br/>Risposta 68 del 15 novembre 2018</p>  |
| <p><b>7</b> Scissione totale non proporzionale a favore di beneficiario unipersonale neo costituito partecipante dai singoli soci della scissa, seguita da fusione per incorporazione delle beneficiarie da parte delle rispettive società controllanti<br/>Risposta 70 del 19 novembre 2018</p> | <p><b>8</b> Scissione parziale del ramo immobiliare a favore della società controllante<br/>Risposta 75 del 22 novembre 2018</p>  |
| <p><b>9</b> Scissione parziale asimmetrica di una società semplice che detiene patrimonio immobiliare<br/>Risposta 91 del 4 dicembre 2018</p>  | <p><b>10</b> Scissione asimmetrica con attribuzione alla beneficiaria di un patrimonio netto contabile negativo<br/>Risposta 101 del 6 dicembre 2018</p>                                      |

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### LE VIOLAZIONI

## Ma le operazioni circolari sono «vere» ipotesi di elusione

Costituisce abuso del diritto il conferimento di partecipazioni con il criterio della "neutralità indotta" (articolo 177, comma 2, del Tuir), seguito dalla scissione della conferitaria, con beneficiarie delle società riconducibili agli stessi soggetti conferenti. Questo è quanto stabilito dalla risposta delle Entrate all'interpello 30/2018. È una delle poche ipotesi in cui è ravvisabile l'abuso, in quanto, a ben vedere, si tratta di un'operazione "circolare". La sequenza delle operazioni poste in essere porta sostanzialmente alla stessa situazione di partenza, fruendo, nella sequenza delle operazioni, di un vantaggio fiscale che non può che risultare indebito. Qui si che calza perfettamente il principio che l'abuso del diritto si realizza in caso di operazioni senza sostanza economica che realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Definizione che riguarda fondamentalmente le operazioni cosiddette circolari: cioè sequenze di operazioni i cui effetti sono destinati ad elidersi di modo da lasciare immutato l'assetto originario. Un altro caso si ebbe con la risoluzione 99/E/2017 in tema di assegnazione agevolata dei beni. Tornando all'interpello 30/2018, l'articolo 177 del Tuir consente la determinazione del valore di realizzazione delle partecipazioni oggetto di conferimento in funzione dell'aumento del patrimonio netto contabile della società conferitaria, a condizione che i conferimenti eseguiti comportino l'acquisizione del controllo da parte della conferitaria: situazione che risultava elusa nel caso di specie (di diverso avviso invece Assonime).

— Maurizio Nadalutti  
— Stefano Zanardi

Online/1  
Le novità del Dì sicurezza spiegate punto per punto

www.ilssole24ore.com/focus



Online/2  
Dall'Irpef all'Iva la guida alle scadenze di fine anno

www.ilssole24ore.com/focus



### SUI QUOTIDIANI DIGITALI

#### ISPEZIONI

## Contro il lavoro nero scatta la doppia sanzione

Sanzioni più pesanti per chi impiega un lavoratore in nero e lo paga in contanti. L'Ispezione nazionale del lavoro con la nota n. 9294 del 9 novembre 2018 ha affermato la cumulabilità della sanzione per lavoro nero con quella prevista in caso di pagamento delle retribuzioni in contanti. Il tema è quello delle retribuzioni tracciabili secondo cui sia i datori di lavoro sia i committenti devono corrispondere ai lavoratori la retribuzione, nonché ogni anticipo di essa, secondo le modalità individuate dalla lettera a) alla lettera d) del comma 910 della legge di Bilancio 2018, ponendo, altresì, un divieto di pagamento in contanti, qualunque sia la tipologia del rapporto di lavoro instaurato. In sostanza, le retribuzioni o i compensi possono essere pagati solo con bonifico, strumenti di pagamento elettronico, assegni o pagamenti in contanti allo sportello.

Con riferimento poi alla contestazione della sanzione amministrativa prevista dal comma 913, l'Ispezione esclude che possa applicarsi la diffida ad adempiere ai sensi dell'articolo 13 del D.lgs. n. 122/2004, trattandosi di illecito non materialmente sanabile.

— Stefano Rossi  
© RIPRODUZIONE RISERVATA  
www.quotidianodiritto.ilssole24ore.com  
La versione integrale dell'articolo

#### DIRITTO CIVILE

## La mediazione irrituale non azzera l'accordo

L'accordo raggiunto in mediazione da un avvocato senza la presenza della parte non è di per sé inefficace o invalido, anche quando l'assenza dell'interessato non è giustificata.

Sono le conclusioni cui è giunto il Tribunale di Roma del 20 dicembre scorso che affronta una serie di problematiche interpretative connesse alla partecipazione delle parti e dei loro avvocati alla procedura di mediazione. Nella causa decisa dal tribunale capitolino la parte attrice aveva chiesto di dichiarare inefficace l'accordo sottoscritto dall'avvocato in mediazione con il quale era stato definito un giudizio avente ad oggetto taluni danni in materia condominiale, riservandosi di agire separatamente per il risarcimento. A tal fine era stato chiamato in giudizio l'avvocato che aveva sottoscritto l'accordo, la controparte del processo oltre che l'organismo che aveva amministrato il procedimento in quanto anche il mediatore era stato ritenuto responsabile per non aver verificato la sussistenza dei necessari poteri rappresentativi dell'avvocato.

— Marco Marinaro  
© RIPRODUZIONE RISERVATA  
www.quotidianodiritto.ilssole24ore.com  
La versione integrale dell'articolo

IN EDICOLA E IN LIBRERIA

# Aspenia

Rivista di Aspen Institute Italia  
diretta da Marco D'Amico

## Il secondo tempo di Trump

Un new deal per l'Euroamerica

L'economia reggerà?

Che succede a sud del Rio Grande

**IN EDICOLA CON IL SOLE 24 ORE A € 12,00\***

\*oltre al prezzo del quotidiano

E-BOOK DISPONIBILE SU  
WWW.SHOPPING24.IT  
E SUI PRINCIPALI STORE ONLINE

Il Sole  
**24 ORE**