

# **Circolare n. 21: D.L.vo n. 128 del 2015 sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente: la disciplina sull'abuso del diritto**

**04/08/2016**

La nuova disciplina in tema di abuso del diritto è una delle più importanti innovazioni tra quelle apportate in attuazione della legge delega di riforma del sistema tributario (legge n. 23 del 2014). Con l'introduzione del nuovo art. 10 *bis* della legge n. 212 del 2000 da parte del D.L.vo n. 128 del 2015 si è pervenuti all'unificazione della nozione di abuso – che ha assunto una valenza generale estesa a tutti i tributi – ed alla definizione dei presupposti e delle garanzie procedurali cui è subordinato il disconoscimento delle condotte abusive. La circolare analizza i contenuti e le modalità applicative della nuova disciplina, soffermandosi su qualche caso concreto, e approfondisce i rapporti tra l'abuso del diritto e le fattispecie di evasione.

## **Niente abuso del diritto per la scissione asimmetrica**

Assonime, con la corposa circolare n. 21 di ieri, analizza la nuova disciplina dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis della L. 212/2000, soffermandosi anche su qualche caso concreto.

Tra le casistiche analizzate dalla circolare, si evidenzia quella relativa alle ipotesi di scissioni non proporzionali o asimmetriche, sulle quali si sono sviluppati dubbi sulla natura abusiva o meno della fattispecie.

Si consideri, ad esempio, una società che fa capo a due soci (A e B) e che possiede due attività di analogo valore economico (o due asset autonomi o divisibili, come le partecipazioni). Mediante una scissione non proporzionale si perviene all'attribuzione di un'attività alla beneficiaria che sarà posseduta integralmente da A e all'attribuzione dell'altra attività a B che sarà a sua volta posseduta integralmente da B.

In questi casi già in passato si è sostenuto che il vantaggio conseguito attraverso il ricorso al regime di neutralità fiscale della scissione di cui all'art. 173 del TUIR potrebbe risultare indebito, salvo che non ricorrano valide ragioni extrafiscali quali, ad esempio, l'esigenza di risolvere un dissidio insanabile tra i soci. Ciò in quanto la scissione non proporzionale si presterebbe ad un uso distorto consistente nella mera assegnazione dei beni ai soci e le beneficiarie assumerebbero il ruolo di meri contenitori delle attribuzioni di pertinenza di ciascun socio (cfr. ris. Agenzia Entrate n. 5/2006).

Alla luce del nuovo art. 10-bis, l'accertamento dell'eventuale abuso non può prescindere però dall'analisi di compatibilità tra il risultato conseguito e la disciplina fiscale della scissione. Sotto questo profilo va osservato che la scissione non proporzionale o asimmetrica è certamente ammessa sul piano civilistico ed è anzi una delle possibili modalità di attuazione dell'operazione. Dal punto di vista fiscale, inoltre, il regime di neutralità altro non è che la "traslazione" ai fini impositivi della natura successoria della scissione. Secondo Assonime, quindi, tale regime può attuarsi negli stessi termini in cui l'operazione è ammessa ai fini civilistici e, quindi, anche in presenza di scissioni non proporzionali.

Viene, inoltre, osservato che il regime di neutralità tipico della scissione non replica in alcun modo, né direttamente, né indirettamente, gli effetti di un'assegnazione dei beni ai soci, tenuto conto che i beni confluiti nelle società beneficiarie non fuoriescono dal regime dei beni di impresa e i soci mantengono il

costo fiscale delle partecipazioni originariamente possedute, con la conseguenza che non si producono né doppie deduzioni né salti di imposta. La riprova di ciò si evince dal fatto che le beneficiarie ereditano comunque le posizioni soggettive della società scissa non imputabili a specifici asset secondo il criterio proporzionale dell'art. 173, comma 4 del TUIR, e che continuano oltretutto a rispondere in solido dei tributi e delle sanzioni dovuti dalla scissa ex art. 173, comma 13 del TUIR.

Per quanto sopra, secondo l'Associazione sembra ormai anacronistico qualificare in via pregiudiziale come abusive le operazioni di scissione non proporzionale, sia che la scissione abbia ad oggetto aziende sia che riguardi altri asset.

Altra ipotesi affrontata è quella della scissione di un bene singolo (tipicamente un immobile) in favore di una società veicolo beneficiaria e della successiva cessione della partecipazione a terzi.

Anche in tal caso è centrale l'eventuale contrasto tra risultato ottenuto e ratio sottostante al regime di neutralità della scissione. L'effetto complessivo della scissione di beni singoli, seguita dalla cessione della partecipazione nella società beneficiaria, è rappresentato dalla non emersione delle plusvalenze che sarebbero state rilevate in caso di cessione diretta del bene e dalla trasformazione delle plusvalenze sui beni di primo grado in plusvalenze sulle partecipazioni.

Assonime osserva che il risultato che si viene a determinare in tal caso non è dissimile rispetto a quello che si sarebbe potuto realizzare in presenza di una partecipazione in una società che già avesse posseduto fin dall'origine un bene singolo (ammortizzabile o meno), nel qual caso la scelta se cedere la partecipazione o il bene sarebbe stata certamente legittima e non abusiva. Se questo è vero, e cioè siccome nel nostro ordinamento la scelta tra asset deal e share deal è del tutto fisiologica anche quando la società partecipata risulti titolare di un bene singolo (e non di un'azienda), non sarebbe sistematicamente coerente considerare elusiva un'operazione come la scissione che si limita a riportare il contribuente nella condizione di poter effettuare questa scelta.

Del resto, per l'Associazione, se è vero che i regimi tributari alternativi ammessi dall'ordinamento non sono "elettivi" ma liberamente accessibili da parte del contribuente, deve anche ammettersi che tutte le operazioni di riorganizzazione che consentono al contribuente di soddisfare i presupposti per poter fruire di questi regimi siano altrettanto legittime e non abusive.

Pertanto, in tal caso, la sussistenza o meno della sostanza economica perde di interesse una volta che si convenga sulla natura fisiologica del vantaggio.

Copyright 2016 © EUTEKNE SpA - riproduzione riservata CONDIVIDI ARTICOLO