

## ACCERTAMENTO

---

### ***In materia di abuso del diritto l'onere della prova è a carico dell'Amministrazione Finanziaria***

di Luigi Ferrajoli

L'ennesima conferma in materia di **ripartizione dell'onere probatorio** tra Amministrazione finanziaria e contribuente circa l'esistenza di una **fattispecie abusiva**, giunge dalla recente pronuncia della **Corte di Cassazione** che con la **sentenza n. 1233 del 22/01/2014** ha avuto occasione di ribadire che grava sull'Ufficio l'onere di allegare elementi probatori decisivi ed idonei a dimostrare la dedotta elusione.

La questione sottoposta alla Suprema Corte aveva ad oggetto la valutazione di una operazione di **ristrutturazione societaria** di gruppo nell'ambito della quale era stata contestata alla società contribuente l'indebita deduzione dall'imponibile della quota di ammortamento annuale relativa al **disavanzo da fusione**, costituita dall'incorporazione di dodici società possedute interamente.

Con ricorso in Cassazione affidato ad un unico motivo l'Agenzia delle entrate chiedeva l'annullamento della sentenza di secondo grado, per avere i Giudici di merito statuito che non si ravvisa **il fine elusivo**, che giustificherebbe l'applicazione del disposto della L. 408/1990, articolo 10, nell'imputazione del **disavanzo da fusione** ad avviamento, che anzi era considerata operazione del tutto legittima nel 1993.

La decisione della Commissione tributaria regionale si basava sulla circostanza secondo la quale l'Amministrazione non avrebbe adempiuto all'**onere probatorio** su di essa incombente di dimostrare **l'elusività dell'operazione**.

La sentenza della **Corte di Cassazione** conferma tale **carenza di prova**, precisando che "il materiale probatorio, di cui l'Ufficio lamentava l'omesso esame, è privo del carattere della **decisività**, perché inidoneo a provare la **dedotta elusione** dell'art. 123 del Tuir, tenuto conto che ... nel regime previgente al 1 gennaio 1995, data di entrata in vigore della L. n. 724 del 1994, il cui articolo 27 ha introdotto il principio di neutralità fiscale delle fusioni, qui rilevante *ratione temporis*, il menzionato D.P.R. 917/1986 articolo 123, consentiva l'iscrizione in bilancio, alla voce **avviamento**, del **disavanzo da fusione per incorporazione** da parte di una società che già possedeva l'intero capitale sociale dell'incorporata (Cassazione, n. 20423 del 2007; si veda inoltre Cassazione, n. 19863 del 2012 concernente una controversia analoga alla presente)".

La sentenza richiama noti precedenti giurisprudenziali in materia di rilevanza dell'**abuso del diritto** in cui, con specifico riguardo alle operazioni di **ristrutturazione infragruppo**, la Corte di Cassazione aveva avuto modo di chiarire che “*l'applicazione del principio giurisprudenziale dell'abuso del diritto, inteso come non ammissibilità per l'ordinamento tributario dell'utilizzo distorto dell'autonomia contrattuale e della libera iniziativa privata con finalità esclusivamente rivolte al risparmio d'imposta, comporta per l'Amministrazione finanziaria l'onere di provare le anomalie o le inadeguatezze delle operazioni intraprese dal contribuente al quale compete allegare le finalità perseguitate - diverse dal mero vantaggio consistente nella diminuzione del carico tributario*” (cfr.: **Corte di Cassazione, sentenza n. 1372 del 21/1/2011**).

La Corte attribuisce all'Amministrazione finanziaria il compito di argomentare e sostenere il **carattere artificioso** della operazione censurata non potendosi limitare all'affermazione che lo stesso risultato poteva essere conseguito attraverso una diversa formula organizzativa.

Non solo, spetta ancora all'Ufficio e non al contribuente spiegare perché la forma giuridica impiegata sia **inusuale o inadeguata** all'operazione economica; ciò in quanto il sindacato dell'Amministrazione finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili solo perché tale misura avrebbe comportato **un maggior carico fiscale**.

Spetta, di contro, al contribuente dimostrare le **ragioni economiche** dell'operazione posta in essere, che possono essere individuate anche in modifiche di tipo organizzativo od aziendale in quanto volte a realizzare **miglioramenti nella efficienza** della attività od a rendere maggiormente competitiva la impresa (cfr.: **Corte di Cassazione, sentenza n.27679 dell'11/12/2013**).

La Suprema Corte, con le pronunce citate, richiama l'Amministrazione finanziaria ad una maggiore cautela che deve guidare l'applicazione del principio di **abuso del diritto** soprattutto qualora venga invocato per censurare operazioni di **ristrutturazioni societarie**, dove la strategia sul mercato dei gruppi di imprese non è sempre finalizzata al conseguimento di una redditività immediata, ma spesso persegue logiche di **natura meramente organizzativa** e può consistere in miglioramenti strutturali e funzionali dell'impresa.