

CONTENZIOSO

La Cassazione torna sull'abuso del diritto

di **Luigi Ferrajoli**

La Corte di Cassazione con la **sentenza n.439/15** sancisce il principio che **nei processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale** integra gli estremi della condotta elusiva quella costruzione che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento essenziale dell'operazione economica lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che **il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta** e manchi il presupposto dell'esistenza di un idoneo strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dalla parte contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico conseguito.

La pronuncia trae origine da una contestazione a norma dell'**art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973** da parte dell'Agenzia delle entrate. Nello specifico una società (A) cedeva la partecipazione di maggioranza in un'altra società (B) ai soci (persone fisiche). Successivamente acquistava da questi il **ramo di azienda** di B con esclusione di un immobile che quindi restava nella disponibilità dei soci (persone fisiche). Ritenendo l'operazione potenzialmente **elusiva del regime fiscale** dei disavanzi di **fusione e di scissione**, l'Ufficio prima chiedeva chiarimenti e, successivamente, emanava un atto impositivo. La società evidenziava che l'intera operazione era stata concepita per **ragioni economiche** finalizzate a ricondurre la società (B) all'interno di una **migliore gestione dell'intero gruppo**. In questo contesto erano stati utilizzati **strumenti giuridici** che non avevano serie alternative, se non **operazioni più complesse** tenuto conto anche della volontà della controparte di mantenere la proprietà degli immobili. L'Ufficio nel contestare l'elusività dell'operazione individuava nell'atto impositivo due distinte alternative:

1. **scissione parziale** della società B in A del ramo d'azienda produttivo, seguita dalla vendita delle azioni di B possedute dalla società A;
2. **acquisizione** da parte di B della partecipazione di minoranza, successiva incorporazione per fusione e quindi cessione ai soci persone fisiche del diritto di assegnazione dell'immobile.

A fronte di queste alternative, l'Ufficio rilevava che era stata scelta la **cessione di partecipazione** di maggioranza posseduta dalla società A in B e dell'acquisto del ramo di azienda, usufruendo così del **risparmio di imposta** conseguente all'ammortamento dell'avviamento del ramo di azienda acquisito, eludendo l'imposta sostitutiva prevista per i **disavanzi derivanti da operazioni di fusione e di scissione**.

Nel contenzioso instauratosi, i Giudici di merito confermarono la pretesa impositiva

annullando, però, le sanzioni irrogate stante **l'incertezza normativa** sussistente nella vicenda; i Giudici di appello confermavano la sentenza.

Nel ricorso per Cassazione **il contribuente lamentava**, tra l'altro, il sindacato dei giudici di merito **nella scelta degli strumenti negoziali**, i quali non avevano considerato che le alternative reputate corrette dal fisco erano ben più complesse e presentavano anche varie criticità.

La Suprema Corte di Cassazione accoglie il ricorso rilevando, innanzitutto, che per consolidato orientamento **l'elusività dell'operazione** presuppone, tra l'altro, l'esistenza di un adeguato strumento giuridico alternativo alla scelta del contribuente e **funzionale all'obiettivo economico perseguito**. Nella riorganizzazione dei gruppi societari, in particolare, devono emergere **manipolazioni o alterazioni di schemi negoziali classici irragionevoli** in una logica di mercato, che nella specie non sono stati eccepiti dai giudici. Inoltre sia la Commissione Europea (**raccomandazione n. 2012/772/UE del 06.12.2012**), sia la legge delega fiscale (**art. 5 L. n. 23/2014**) hanno evidenziato l'esclusione della condotta abusiva allorché l'operazione sia giustificata da ragioni extrafiscali non marginali. In particolare, la Corte precisa come **i criteri direttivi della Legge delega** in materia di abuso del diritto ed elusione fiscale, evidenziano la necessità di:

- definire la condotta abusiva come **uso distorto** di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta;
- garantire la **libertà di scelta del contribuente** tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale;
- considerare lo scopo di ottenere **indebiti vantaggi fiscali** come causa prevalente dell'operazione abusiva;
- escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da **ragioni extrafiscali non marginali**;
- stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione ma rispondono ad esigenze organizzative e determinano un **miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda** del contribuente.

Nella fattispecie, rileva la Cassazione, non manca la sostanza economica all'operazione che risponde alle **legittime esigenze di riordino societario e produttivo** peraltro avallate e condivise anche dal giudice di merito.