



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Federico Sorrentino	· Presidente -	Oggetto
Riccardo Guida	· Consigliere -	R.G.N. 8724/2013
Francesco Federici	· Consigliere -	Cron. 17743
Luigi D'Orazio	· Consigliere Rel. -	CC - 13/4/2021
Filippo D'Aquino	· Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8724/2013 R.G. proposto da
Agenzia delle entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Distrettuale dello Stato e presso i cui uffici
domicilia in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12

- ricorrente -

contro

S s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore,

- intimata -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, n.

1
Cons.Est.Luigi D'Orazio

118/8/2012, depositata il 27 settembre 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 aprile 2021 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1. La Commissione tributaria regionale della Toscana rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Prato (n. 17/5/2010), che aveva accolto il ricorso presentato dalla S s.r.l. contro l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dalla Agenzia delle entrate, per l'anno 2006, a titolo di IRES, con la determinazione di un imponibile di euro 1.783.097,00, in luogo di un credito di imposta di € 2.146,00. In particolare, la società contribuente, prima società in accomandita semplice, si era trasformata in s.r.l. in data 5 dicembre 2005, fissando a tale data l'inizio del nuovo esercizio sociale, terminato poi il 31 dicembre 2006; sempre il 5 dicembre 2005 la società trasformata aveva ceduto a terzi un immobile per euro 3.600.000,00, oltre Iva, e pochi giorni dopo, in data 30 dicembre 2005, la società aveva venduto a terzi un fabbricato al prezzo di euro 240.000,00, con una plusvalenza complessiva pari ad euro 3.637.463,00, con un utile di esercizio per il 2006 di euro 2.398.702,00, a fronte di ricavi da vendite prestazioni per euro 2.500,00. La contribuente, controllante della nuova S s.p.a., società che aveva perdite sin dal 2002, aveva esercitato l'opzione per il consolidato fiscale ai sensi dell'art. 117 del d.P.R. n. 917 del 1986, ed in tal modo aveva potuto compensare il proprio reddito di esercizio, pari ad euro 1.783.097,00, con la perdita della controllata nuova S S.p.A. di euro 1.785.243,00, ottenendo così un credito d'imposta pari ad euro 2146,00. L'Agenzia delle entrate aveva convocato la S s.r.l. al fine di verificare la sussistenza delle valide ragioni economiche di cui all'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, sottese alla descritta operazione. Il giudice d'appello evidenziava che l'istituto del consolidato nazionale consentiva di utilizzare le perdite fiscali delle società partecipanti in diminuzione dei redditi ascrivibili alle società del gruppo, sicché la contribuente aveva scelto un regime legale agevolativo che prevedeva

la realizzazione delle finalità poi conseguite. Aggiungeva che se si intendeva ravvisare nella operazione di trasformazione una condotta elusiva, ciò avrebbe significato reputare elusive tutte le scelte soggettive, quali la trasformazione della forma societaria, che, pur avendo riflessi fiscali, non esaurivano in essi la loro portata, estendendo così in modo improprio la discrezionalità degli accertatori nei confronti delle scelte degli amministratori. Inoltre, sottolineava la scelta legislativa di attribuire ad un "predeterminazione legale" le fattispecie suscettibili di presentare rilevanza ai fini elusivi, prevedendo, soltanto per tali fattispecie, un sindacato amministrativo incentrato sulla valida giustificazione economica del comportamento. La scelta del contribuente tra le possibili alternative offerte dei principi contabili, "al di fuori delle specifiche ipotesi contemplate dall'art. 37-bis" non poteva essere oggetto di verifica in chiave antielusiva.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

3. La Società è rimasta intimata.

CONSIDERATO CHE:

1. Con un unico motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione e falsa applicazione dell'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.", in quanto secondo il giudice d'appello la scelta organizzativa adottata dalla società contribuente non sarebbe, neppure in astratto, sindacabile sotto il profilo fiscale, in quanto si determinerebbe una indebita utilizzazione dello strumento di cui all'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973. In realtà, lo scopo della norma è quello di consentire all'Amministrazione finanziaria di verificare, in concreto, l'eventuale condotta abusiva posta in essere dal contribuente, anche attraverso negozi collegati tra di loro, quindi utilizzando una pluralità di strumenti giuridici, di per sé perfettamente leciti, ma la cui utilizzazione congiunta possa determinare il vantaggio fiscale indebito, in assenza di valide giustificazioni. Pertanto, la Commissione regionale avrebbe dovuto verificare se l'operazione messa in atto dalla contribuente fosse supportata o meno da "valide ragioni economiche" che la potessero giustificare, o se, invece, non fosse finalizzata strumentalmente a compensare la plusvalenza, eccezionalmente realizzatasi alla fine dell'anno 2005, mediante la

cessione degli immobili, con le rilevanti perdite di esercizio della società controllata. Ciò che conta è, dunque, la causa concreta dei negozi giuridici utilizzati in collegamento fra di loro, valutando l'interesse in concreto perseguito dalle parti tramite l'accordo negoziale. La nozione di abuso del diritto, peraltro, assume il ruolo di clausola generale antielusiva dell'ordinamento tributario, e la matrice comunitaria comporta, da un lato, un ambito operativo esteso a tutte le fattispecie di entrate tributarie, e, dall'altro, l'obbligo per il giudice nazionale di applicare d'ufficio anche al di fuori di specifica deduzione ed allegazione di parte tale strumento. Spetta, poi, al contribuente dimostrare che le operazioni economiche, ritenute abusive dall'Agenzia delle entrate, siano giustificate da effettive esigenze ragioni di carattere economico. Né, si può sostenere che vi sia stata una scelta legislativa di attribuire ad una "predeterminazione legale" le fattispecie suscettibili di avere rilevanza ai fini elusivi. Non v'è una sorta di tassatività delle operazioni per le quali sia utilizzabile lo strumento accertativo antielusivo.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. Dagli atti di causa emerge che la società S s.a.s. si è trasformata il 5 dicembre 2005 in società a responsabilità limitata, sicché l'inizio del nuovo esercizio sociale è stato fissato proprio al 5 dicembre 2005, con chiusura al 31 dicembre 2006. Pertanto, la S s.a.s. ha presentato un'autonoma dichiarazione dei redditi per il periodo dal 1 gennaio 2005 al 4 dicembre dello stesso anno. Sempre il 5 dicembre 2005, la società trasformata, ossia la S s.r.l., ha venduto a terzi un immobile per la somma di euro 3.600.000, oltre Iva e, pochi giorni dopo, in data 30 dicembre 2005, la contribuente ha anche venduto a terzi un fabbricato al prezzo di euro 240.000,00. La vendita degli immobili suddetti ha prodotto una plusvalenza per la contribuente di euro 3.637.463,00, con un utile d'esercizio per il 2006 pari ad euro 2.398.702,00.

Una volta trasformatasi in s.r.l., la contribuente, quale società controllante della nuova S s.p.a., società che presentava perdite già dall'anno 2002, ha esercitato l'opzione per il consolidato fiscale ai sensi dell'art. 117 del d.P.R. n. 917 del 1986; in tal modo il proprio reddito di esercizio, pari ad euro 1.783.097,00 è stato compensato con la "perdita" di periodo (anno 2006) della

controllata nuova S s.p.a., pari ad euro 1.785.243,00, ottenendo così un credito d'imposta pari ad euro 2146,00. La direzione provinciale della Agenzia di Prato ha convocato la S s.r.l. al fine di verificare la sussistenza delle "valide ragioni economiche" di cui all'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, fondanti eventualmente la descritta operazione. Infatti, se la S s.r.l. (prima s.a.s.) non fosse stata trasformata in società di capitali non avrebbe potuto aderire alla tassazione di gruppo e non avrebbe, dunque, "beneficiato", ai fini contabili, della perdita di esercizio della controllata nuova S s.p.a. La contribuente, infatti, ha presentato un'autonoma dichiarazione dei redditi per il periodo dal 1° gennaio 2005 al 4 dicembre 2005 (periodo pre-trasformazione), mentre, per espressa previsione statutaria, il primo esercizio post-trasformazione si è chiuso in data 31 dicembre 2006, quindi con esercizio sociale dal 5 dicembre 2005 al 31 dicembre 2006. La S s.r.l., quale controllante della nuova S s.p.a. ha esercitato l'opzione per il consolidato fiscale, mentre la controllata era in perdita sin dal periodo d'imposta 2002. Gli strumenti giuridici utilizzati dalla contribuente sono legittimi, ma, combinati tra di loro, hanno consentito un notevole risparmio di imposta, mentre la S s.r.l. non ha indicato le "valide ragioni economiche", eventualmente sottese alla complessa operazione.

1.3. Va chiarito, anzitutto, che la perdita della S s.p.a., utilizzata poi nell'ambito del bilancio consolidato, si è originata tutta nell'anno 2006. Ciò si ricava dal contenuto dell'avviso di accertamento che è stato trascritto nel ricorso per cassazione ("ciò è avvenuto in quanto la nuova S s.p.a., come ricordato precedentemente, costantemente in perdita dall'anno d'imposta 2002 ha realizzato nel 2006 una perdita pari ad euro 1.783.243").

Invero, ai sensi dell'art. 118, secondo comma, d.P.R. n. 917 del 1986, "le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo di cui alla presente sezione possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono". Pertanto, le uniche perdite utilizzabili nel consolidato sono quelle maturate dalle società partecipanti in costanza di regime, mentre quelle anteriori all'esercizio dell'opzione sono sottratte al regime di circolazione delle perdite proprie del consolidamento. Le consolidate devono, dunque, dapprima compensare le

perdite anteriori all'ingresso nel consolidato con il proprio reddito, per poi trasferire il "saldo", se positivo, alla consolidante. Se le perdite sono superiori agli imponibili positivi, sarà trasferito alla consolidante un "reddito nullo", mentre l'eccedenza di perdite verrà riportata nell'esercizio successivo per il recupero (Cass., sez. 5, 20 febbraio 2020, n. 4415). In caso di saldo negativo, la parte residua, può essere utilizzata dalla consolidata o dalla consolidante negli esercizi successivi, senza possibilità di trasferirla al consolidato, in quanto altrimenti si realizzerebbe per tale via un effetto equivalente all'immissione della procedura di perdite pregresse, formatesi in esercizi anteriori all'inizio della tassazione consolidata.

Con riferimento agli obblighi della controllante si prevede all'art. 122 del d.P.R. n. 917 del 1986 che "la società o ente controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato, calcolando il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato e procedendo alla liquidazione dell'imposta di gruppo".

Nella determinazione dell'imponibile complessivo, dunque, la capogruppo deve sommare i redditi e ridurre le perdite riferibili alle società controllate diverse da quelle prodotte in periodi precedenti al consolidamento, e provvedere, poi, a rettificare il risultato così determinato tenuto conto degli interessi passivi indeducibili in capo alle società controllate, ai sensi dell'art. 96, comma 7, del d.P.R. n. 917/1986.

Ovviamente, le perdite maturate "anteriormente" all'inizio della tassazione di gruppo restano comunque utilizzabili in compensazione, ma da parte di ogni soggetto aderente al consolidato, sia in qualità di consolidante, sia di consolidato, con i redditi imponibili positivi, riferiti alla posizione fiscale propria di ciascun soggetto, rispettivamente conseguiti negli esercizi in cui è valida l'opzione per il consolidato. Ne consegue che il reddito imponibile trasferito al regime del consolidato fiscale, che va sommato algebricamente con i redditi e le perdite maturati dalle altre società aderenti, deve essere computato "al netto" delle perdite fiscali rimaste nella disponibilità della società che la maturate; deve tenersi conto, anche in tale sede, della limitazione dell'80% prevista dal primo

comma dell'art. 84 del d.P.R. n. 917 del 1986. Alla determinazione del reddito complessivo globale concorre, dunque, il reddito imponibile che residua dopo l'utilizzo in compensazione delle perdite anteriori al consolidato. Tale compensazione va effettuata "a monte" della determinazione del reddito del gruppo. Se le perdite utilizzabili in compensazione eccedono l'ammontare del reddito imponibile, il reddito netto, da far concorrere alla formazione del reddito complessivo globale, risulta pari a zero; ciò perché restando di esclusiva pertinenza della società che le ha maturate, con possibilità di compensazione negli esercizi successivi. L'Agenzia delle entrate, in via interpretativa (risoluzione n. 67/E dell'11 luglio 2019, che ha rivisto la tesi sostenuta con la circolare n. 19 E del 21 aprile 2019), dapprima, e le istruzioni al modello di dichiarazione dei redditi, dopo, hanno assimilato ad un trasferimento indebito di perdite pregresse alla "fiscal unit" il caso in cui una società appartenente al gruppo utilizzi le perdite pregresse in abbattimento del reddito imponibile formato da interessi passivi indeducibili e contemporaneamente trasferisca tali interessi passivi al gruppo in presenza di altra società consolidata avente un corrispondente importo di eccedenze di R (risultato operativo lordo della gestione caratteristica).

La regola che concerne le perdite "pregresse" ha funzione antielusiva, impedendo l'acquisto di partecipazioni di società in perdita al solo scopo di utilizzarne le perdite fiscalmente riconosciute per compensare gli utili di gruppo, mediante opzione per il consolidato.

1.4. Nella specie, invece, come detto, le perdite della controllata nuova S s.p.A. si sono formate nell'anno 2006, pur essendo la società costantemente in perdita sin dal 2002, circostanza di cui ovviamente la società controllante S s.r.l. (prima s.a.s), contribuente, era perfettamente a conoscenza. Le perdite emerse in capo alle singole società durante il periodo di efficacia dell'opzione, e nel caso in esame dal 5 dicembre 2005 al 31 dicembre 2006, sono immediatamente utilizzabili in abbattimento dei redditi prodotti da altri soggetti appartenenti al consolidato, attraverso il meccanismo della somma algebrica. Si tratta in questo caso di un effetto che deriva direttamente dalla legge, e non è subordinato ad una manifestazione di volontà diversa e ulteriore da quella relativa all'esercizio dell'opzione. Se le perdite del periodo dei soggetti

partecipanti, maturate ovviamente nel corso dell'esercizio del consolidato, superano i redditi del medesimo periodo, si formerà una "perdita fiscale consolidata", attribuita alla disponibilità esclusiva del soggetto consolidante, cui compete anche il riporto a nuovo delle stesse ai sensi dell'art. 84, commi primo e secondo, d.P.R. n. 917 del 1986.

1.5. Pertanto, le condotte poste in essere dalla contribuente sono tutte legittime: prima la trasformazione da società di persone a società di capitali della S s.r.l., con la conseguente possibilità di optare per il consolidato, essendo precluso tale regime alle società di persone dell'art. 117, primo comma, d.P.R. n. 917 del 1986 ("la società o l'ente controllante e ciascuna società controllata, rientranti fra i soggetti di cui all'art. 73, comma primo, lettere a) e b), fra i quali sussiste rapporto di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, n. 1, del codice civile con i requisiti di cui all'art. 120, possono congiuntamente esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo"); poi l'esercizio del diritto di opzione per il consolidato di cui all'art. 117, a decorrere dal 5 dicembre 2005; il frazionamento dell'esercizio contabile 2005 e la "traslazione" del periodo di imposta, autorizzata dallo statuto societario, con durata dal 5 dicembre 2005 al 31 dicembre 2006; quindi, la stipulazione dei due atti di compravendita dei quali è emersa la plusvalenza patrimoniale pari ad euro 3.637.463,00, con utile di esercizio per 2006 di euro 2.398.702,00; la compensazione del proprio reddito di esercizio, condizionato dalla plusvalenza realizzata, per euro 1.783.097,00, con la perdita maturata nell'anno 2006 dalla controllata nuova Superlana s.p.a. pari ad euro 1.785.243,00, ottenendo così un credito d'imposta pari ad euro 2.146,00.

Tutte operazioni perfettamente legittime che hanno comportato un risparmio di imposta considerevole; infatti, il reddito della S s.r.l. pari ad euro 1.783.097,00, è stato completamente assorbito dalle perdite relative all'anno 2006 della nuova S s.p.a., pari ad euro 1.785.243,00, con un credito d'imposta pari ad euro 2146,00, con imposta dovuta pari a zero. Se, invece non vi fosse stata la trasformazione da società in accomandita semplice a società a responsabilità limitata da parte della contribuente S s.r.l., rendendosi dunque impossibile l'opzione per il consolidato nazionale, il reddito della contribuente pari ad euro 1.783.097,00, sarebbe stato tassato con l'aliquota del

33 per cento, con imposte dovute pari ad euro 588.422,00. Inoltre, poiché la plusvalenza ottenuta dalla vendita dell'immobile è stata ripartita in due periodi di imposta, il risparmio di imposta si è ottenuto anche nell'anno 2007. Se, quindi, la contribuente non avesse proceduto alla trasformazione da s.a.s. in s.r.l., il reddito del 2007 sarebbe stato di euro 1.813.096,00, con aliquota Ires al 33%, e con imposta dovuta pari ad euro 598.322,00. Al contrario, la trasformazione in società di capitali e l'opzione per il consolidato hanno fatto sì che il reddito del 2007 pari ad euro 1.813.096,00 fosse assorbito dalle perdite della nuova S s.p.a. pari ad euro 4.178.285,00, con un reddito complessivo, pari ad un credito d'imposta di euro 2.365.189,00. La plusvalenza complessiva infatti era pari ad euro 3.637.463,00.

Il risparmio di imposta della contribuente è stato, per il 2006, di euro 588.422,00 per il 2007 di euro 598.322,00, con crediti di imposta di € 2.146 nel 2006 e di € 2.365.189 nel 2007.

Altro elemento da tenere in considerazione è l'assenza di accordi di consolidamento, tra la consolidante e la consolidata, ai sensi dell'art. 118, comma quarto, del d.P.R. n. 917 del 1986 ("non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto escluse le somme percepite o versate tra le società di cui al comma uno in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti"). Si tratta di un'applicazione specifica in materia fiscale, della disciplina generale del "vantaggio compensativo" presente dei gruppi societari, ai sensi dell'art. 2497, primo comma, c.c. (Cass., sez. 5, 14 novembre 2018, n. 29302).

Se infatti una società apporta al gruppo una perdita, come è accaduto nel caso di specie, la stessa consente al gruppo di diminuire eventuali utili complessivi, consentendo risparmio di imposta tutto il gruppo. È chiaro, che, in tal modo, la società che ha apportato le perdite al bilancio consolidato, ha rinunciato a far valere tali perdite per le annualità successive, nel caso in cui avesse avuto utili. Pur nell'incertezza del fatto che la singola società possa avere utili negli anni successivi, vi è stata comunque la rinuncia ad una *chance* di futura deducibilità delle perdite. Tale perdita della *chance* di deducibilità delle perdite future impone, quindi, ai sensi del comma 4, dell'articolo 118, del d.P.R. n. 917 del 1986, in presenza di un accordo di consolidamento, che non è previsto

obbligatoriamente per legge ma è nella facoltà delle parti di stipulare ai sensi dell'articolo 1321 c.c., di corrispondere alla società portante il corrispettivo "compensativo", che non può essere superiore all'importo dell'imposta teorica risparmiata dal gruppo societario attraverso il bilancio consolidato e che costituisce una operazione "neutra" ai fini fiscali, stante l'irrilevanza fiscale di tali accordi (Cass., sez. 5, 14 novembre 2018, n. 29302).

1.6. Va però chiarito che, una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia fornito prove presuntive in ordine alla sussistenza di una delle ipotesi di cui all'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, ne derivava l'obbligo da parte del contribuente di fornire la prova che le operazioni, perfettamente legittime, dal punto di vista formale, fossero sostenute da "valide ragioni economiche".

2.1. Il giudice d'appello, laddove ha ritenuto che vi fosse "una scelta legislativa di attribuire ad una predeterminazione legale le fattispecie suscettibili di presentare rilevanza ai fini elusivi, prevedendo soltanto per tali fattispecie, con l'osservanza delle regole procedurali ivi stabilite, un sindacato amministrativo ruotante sulla centralità della valida giustificazione economica del comportamento, ciclisticamente ineccepibile, che produce un risparmio di imposta o un rimborso altrimenti indebiti" è incorso in errore. Allo stesso modo è errata l'argomentazione successiva del giudice d'appello, per cui "la valutazione del comportamento del contribuente che si realizza mediante una scelta tra le possibili alternative offerte dei principi contabili, al di fuori delle specifiche ipotesi contemplate dall'art. 37-bis, non appare suscettibile di scrutinio in chiave antielusiva".

2.2. Invero, è errata l'affermazione del giudice di appello, nella parte in cui ritiene che l'art. 37-bis del d.P.R. 600/1973 contenga una elencazione tassativa delle fattispecie abusive, sì da non poterne ricomprendere altre, diverse da quelle indicate. In realtà, l'art. 37-bis d.P.R. 600/1973, ora sostituito dall'art. 10-bis legge 212/2000, ricomprende tutta una serie di condotte del contribuente anche non specificamente indicate nella norma in esame.

2.3. Premesso che la trasformazione societaria è una delle fattispecie espressamente indicate nell'art. 37-bis del d.P.R. n. 917/1986, tale ultima norma, ora sostituita dall'art. 10-bis legge 212/2000, ricomprende tutta una

serie di condotte del contribuente anche non specificamente indicate nella disposizione in esame.

Invero, sia pure con riferimento alla più generale fattispecie di abuso del diritto, si è ritenuta formata una clausola generale antielusiva, di matrice comunitaria per quanto attiene ai cd. tributi armonizzati, a partire dalla sentenza in causa C-255, Halifax, e, per le imposte dirette, di matrice costituzionale, traendo origine dall'art. 53 Cost., con conseguente obbligo di applicazione d'ufficio anche nel giudizio di legittimità. Le Sezioni Unite di questa Corte, proprio con riguardo alle imposte dirette, hanno affermato che <<non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale>> (Cass., sez. U., 23/12/2008, n. 30057; in tema di cessione di quote e fusione per incorporazione, Cass., sez. 5, 30/11/2012, n. 21390; Cass., sez. 5, 15/01/2014, n. 653).

Si è, altresì, precisato che il divieto di abuso del diritto, il cui fondamento si rinviene nell'art. 37-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non contrasta con il canone della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali da essa non derivanti, bensì nel disconoscimento degli effetti di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali, e comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretende di far discendere dall'operazione elusiva (Cass., sez. 5, 19/02/2014, n. 3938).

2.4. Incombe, dunque, sulla Amministrazione l'onere di dimostrare sia l'esistenza del disegno elusivo, sia le modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire ad un determinato risultato fiscale (Cass., sez. 5, 26 febbraio 2014, n. 4603; Cass., n. 1465/2009).

2.5. Grava, invece, sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in tal modo

strutturate (Cass., 5 dicembre 2019, n. 31772, cit.; Cass., 5090/2017; Cass. 3938/2014; Cass., 19234/2012; Cass., 20029/2010).

In tal senso, si è affermato che, al fine di escludere il contestato carattere elusivo di un'operazione, il contribuente deve dimostrare che la stessa è giustificata da "valide ragioni economiche", aventi carattere non meramente marginale o teorico, sebbene dette ragioni non debbano assumere una rilevanza predominante per il compimento dell'operazione né dovendosi, per altro verso, provare che l'obiettivo non sarebbe stato altrimenti perseguibile, ma soltanto che la strada prescelta è più conveniente rispetto ad altre soluzioni (Cass., sez. 5, 30 gennaio 2018, n. 2240).

2.6. Non è, poi, configurabile l'abuso del diritto se non sia stato provato dall'ufficio il vantaggio fiscale che sarebbe derivato al contribuente accertato dalla manipolazione degli schemi contrattuali classici (Cass., n. 20029/2010).

Il carattere abusivo, ai fini fiscali, di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale (Cass., sez. un., 30055/08 e 30057/2008; Corte giustizia, nei casi 3M Italia, Halifax, Part Service), presuppone quantomeno l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dei contraenti, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito (Cass., n. 21390/2012 in motivazione) e si deve indagare se vi sia reale fungibilità con le soluzioni eventualmente prospettate dal fisco (Cass., n. 26 febbraio 2014, n. 4604).

2.7. La Raccomandazione UE 2012/772 prevede che gli Stati membri debbano intervenire ogniquale volta vi sia "una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale" (*montages articiels; artificial arrangement; mecanismo artificial* nella varie versioni linguistiche). A tal fine precisa che "una costruzione una serie di costruzioni e artificiosa se manca di sostanza commerciale" (p.4.4), o più esattamente di "sostanza economica" (p.4.2), e "consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali", mentre "una data finalità deve essere

considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso" (Cass., n. 438/2015; Cass., n. 439/2015, p. 8.3; Cass., n. 5155/2016, paragrafi 7, 8, 9 e 10).

2.8. Il legislatore nazionale, con l'art. 5 della legge 11 marzo 2014, n. 23, ha raccolto la citata Raccomandazione dell'Ue, delegando al Governo l'attuazione della "revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi, coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012:

- a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio di imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione;
- b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:
 - 1. considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;
 - 2. escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extra fiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extra fiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente;
- c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;
- d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo,

invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extra fiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti;
e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;
f) prevedere specifiche regole procedimentali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario".

2.9. Si è anche osservato che le disposizioni di cui all'art. 10-*bis* legge 212/2000, pur non applicandosi *ratione temporis* (art. 1 comma 5 d.lgs. 128/2015) rilevano in chiave interpretativa nel definire una linea evolutiva già indiscutibilmente tracciata nell'ordinamento tributaria dalla giurisprudenza e dalle fonti nazionali e comunitarie (Cass., n. 30404 del 23 novembre 2018, in motivazione).

L'art. 10-*bis*, primo comma, legge 212/2000 prevede che "configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti". Inoltre, ai sensi del comma 2 lettera a) "si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali". Si aggiunge che "sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato".

Ai sensi del secondo comma, lettera b) "si considerano vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario". Si chiarisce che, "ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale" (comma 4), "non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono alla finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente" (comma 3).

2.10.E' evidente alla luce della giurisprudenza richiamata, anche unionale, che non può essere condivisa l'affermazione del giudice di appello, per cui l'art. 37-bis del d.P.R. 600/1973 costituirebbe una fattispecie "chiusa", con indicazione tassativa delle condotte cui potrebbe essere applicato il divieto dell'abuso del diritto. Al contrario, anche l'art. 10-bis della legge 212/2000, pur non applicabile *ratione temporis*, svolge una fondamentale opera di interpretazione del disposto della vecchia norma (art. 37-bis cit.), che ha un perimetro che va ben al di là delle condotte ivi indicate, costituendo una sorta di principio generale che avvolge in sé tutte le condotte abusive, ove vengano riscontrata la sussistenza dei precisi parametri normativi.

Il nuovo art. 10-bis legge 212/2000, dunque, è intervenuto a mettere ordine in quel vasto mondo dell'abuso "atipico" di derivazione costituzionale e comunitaria, sicché anche l'art. 37 bis d.P.R. 600/1973, poi sostituito dall'art. 10-bis legge 212/2000, rappresenta una norma "aperta" volta a ricomprendere tutte quelle fattispecie di abuso del diritto "atipico" di derivazione costituzionale ed unionale. L'art. 37, terzo comma, d.P.R. 600/1973, invece, è stata conservata, con un ambito di applicazione limitato alla interposizione di persona, reale o fittizia.

3. Il giudice d'appello, dunque, non solo ha erroneamente ritenuto che l'abuso del diritto costituisca una fattispecie "tipizzata", inidonea a ricomprendere condotte diverse da quelle elencate nell'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, ma non ha neppure considerato se ricorressero o meno, nel caso in esame, le valide ragioni economiche, che devono essere oggetto di specifica dimostrazione da parte del contribuente.

Nell'avviso di accertamento, riportato nel ricorso per cassazione, si evidenzia che la società nella memoria prodotta ai sensi del comma 4 dell'art. 37, del d.P.R. n. 600 del 1973, ha rilevato che i soci fondatori della S s.a.s. erano LI, AL e RB; successivamente B era deceduto, mentre AL era stato colpito da una grave malattia, per la quale era stato dichiarato interdetto dal tribunale; di qui la difficoltà di adottare immediate decisioni in relazione al gruppo societario, essendo necessaria ogni volta la richiesta di preventiva autorizzazione al tribunale di

Pistoia per l'interdetto; inoltre, il tribunale avrebbe autorizzato la vendita dei fabbricati, ma con il vincolo delle somme, e ciò avrebbe comportato l'insolvenza della controllata, che versava in una gravissima crisi economica e finanziaria, con gravi danni della controllante. Due, quindi, erano le "valide ragioni economiche: procedere ad un ricambio generazionale, anche affidandosi a soggetti esterni all'abito familiare; ovviare alla interdizione del socio.

Tuttavia, emerge sempre dall'avviso di accertamento che, in realtà, nell'anno di imposta 2004, QR, gli amministratori della società controllante erano RB e AL e tali soggetti hanno mantenuto la medesima carica anche per gli anni 2006 e 2007. Il ricambio generazionale prospettato dalla società, ritenuto necessario per il salvataggio aziendale e costituente, a detta della contribuente, una valida ragione economica, non risulta concretizzato negli anni 2004-2006, con una rappresentanza professionale "e più avanzata attuata da amministratori più inclini a fronteggiare il rischio di impresa (magari esterni alla società)".

Inoltre, con riguardo all'interdizione del socio accomandante, dalla motivazione della sentenza del giudice di appello, non risulta che la società abbia fornito documentazione attestante le richieste inviate al tribunale di Pistoia per ottenere l'autorizzazione ad effettuare la trasformazione societaria o altri atti di straordinaria amministrazione. Peraltro, la struttura societaria della S s.a.s. era strutturata, come emerge dallo statuto della società, dai soci accomandatari LI, AL e RB; oltre che dal socio accomandante AL. L'amministrazione straordinaria, poi, per disposizione statutaria spettava congiuntamente ad almeno due soci accomandatari. Pertanto, la società avrebbe potuto tranquillamente vendere gli immobili sia perché il socio interdetto, AL, non aveva potere di amministrazione (quale accomandante), sia perché l'amministrazione straordinaria era demandata ad almeno due soci accomandatari.

Sulla sussistenza o meno delle "valide ragioni economiche" prospettate dalla società contribuente nella memoria depositata in atti, il giudice d'appello non spende neppure una parola, limitandosi, appunto, a ritenere sussistente l'ipotesi

di abuso del diritto esclusivamente nelle ipotesi specifiche e tassative indicate dalla legge.

4. La sentenza impugnata deve, dunque, essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, che dovrà adeguarsi al seguente principio di diritto: "L'abuso del diritto di cui all'art. 37-bis del d.P.R. n. 917 del 1986 costituisce una fattispecie "aperta", non limitata alle ipotesi specificamente indicate dalla norma, per le sue radici unionali e costituzionali; sicché, in caso di trasformazione di società di persone (sas), controllante una società di capitali, in società a responsabilità limitata, e di contestuale esercizio del diritto di opzione al consolidato nazionale fiscale, ai sensi dell'art. 117 d.P.R. 917/1986, e di traslazione del periodo di imposta, con immediata vendita di immobili e realizzazione di plusvalenza, e con successiva compensazione del reddito realizzato con la plusvalenza con le perdite maturate dalla società controllata dopo l'esercizio del diritto di opzione (perdite di periodo), il giudice deve verificare se il contribuente dimostri l'esistenza di valide ragioni economiche sottese all'operazione".

Il giudice del rinvio provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 13 aprile 2021

Il Presidente

Federico Sorrentino

