

00405_15



M. Abu

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 14170/2012

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 405

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. STEFANO BIELLI - Presidente - Ud. 10/03/2014
Dott. ETTORE CIRILLO - Consigliere - PU
Dott. ANTONIO VALITUTTI - Consigliere -
Dott. STEFANO OLIVIERI - Rel. Consigliere -
Dott. ENRICO SCODITTI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 14170-2012 proposto da:

GASSER SRL in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA CRESCENZIO 91, presso lo studio dell'avvocato LUCISANO CLAUDIO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato ZIZZO GIUSEPPE giusta delega a margine;

2014

892

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO

STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- resistente con atto di costituzione -

avverso la sentenza n. 2/2012 della COMM. TRIBUTARIA

II GRADO di BOLZANO, depositata il 09/01/2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica

udienza del 10/03/2014 dal Consigliere Dott. STEFANO

OLIVIERI;

uditi per il ricorrente gli Avvocati ZIZZO e LUCISANO

che hanno chiesto l'accoglimento, alle ore 12,10

l'Avvocato ZIZZO deposita note di udienza, l'Avvocato

LUCISANO deposita in udienza la copia

dell'autorizzazione della Legge 21/01/1994 n. 53 e

biglietto di cancelleria per l'udienza odierna;

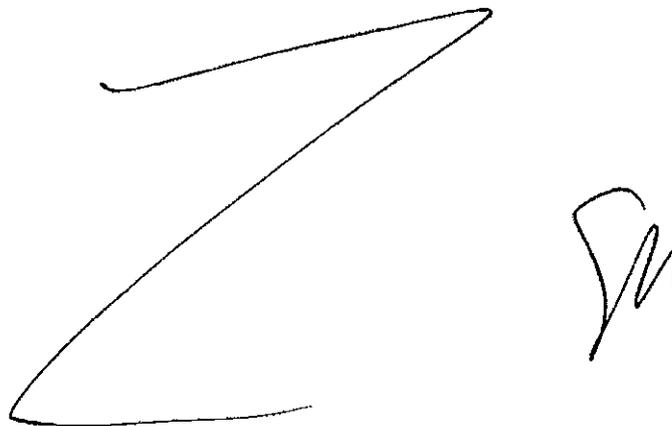
udito per il controricorrente l'Avvocato GAROFOLI che

ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore

Generale Dott. VINCENZO GAMBARDELLA che ha concluso

per il rigetto del ricorso.

A large, stylized handwritten signature or mark, possibly a checkmark or a large 'Z', is written in the lower half of the page. To its right, there are smaller, more distinct handwritten initials or a signature.

Svolgimento del processo

Con sentenza 9.1.2012 n. 2 la Commissione di II° grado di Bolzano ha accolto l'appello proposto dall' Ufficio della Agenzia delle Entrate ed in riforma della impugnata decisione di primo grado ha dichiarato legittimi gli avvisi di accertamento notificati a Gasser GmbH ed aventi ad oggetto le maggiori imposte dovute a titolo IRAP ed IRES per l'anno 2004 (essendo stato disposto dall'Ufficio con atto in data 7.4.2010 l'annullamento in autotutela dell'avviso relativamente alla pretesa concernente l'IVA) ed a titolo IRAP ed IRES per l'anno 2005.

I Giudici territoriali ritenevano che il contratto di "sale & lease back" stipulato in data 17.12.2003 dalla Gasser GmbH con la società Centro Leasing Banca s.p.a. di Firenze, avente ad oggetto la cessione di un immobile (capannone industriale) dietro versamento del prezzo collegata ad un contratto di leasing finanziario avente ad oggetto la locazione del medesimo immobile con pagamento dei canoni da parte della utilizzatrice Gasser GmbH direttamente alla Cassa di Risparmio della Provincia di Bolzano, alla quale erano stati ceduti "pro soluto" i relativi crediti (ad eccezione della prima maxi-rata) da Centro Leasing Banca s.p.a., configurassero la fattispecie di abuso del diritto in materia tributaria, come definita nella sentenze della Corte di Giustizia in data 21.2.2006 ed in data 21.2.2008, trattandosi di operazioni prive di ragioni economiche diverse dal mero conseguimento di risparmio d'imposta.

In particolare la Commissione tributaria perveniva a tale conclusione alla stregua dei seguenti elementi circostanziali: 1-negli anni 2003 e 2004 Gasser GmbH non versava in ristrettezza di liquidità finanziaria, come emergeva dalla corrispondenza con Centro Leasing; 2-il contratto di "sale and lease back" prevedeva la decurtazione dal prezzo dell'importo della maxi-rata iniziale dei canoni di leasing (pari al 35% del prezzo), sicchè l'acquirente Centro Leasing Banca s.p.a. non aveva corrisposto l'intero prezzo di vendita pattuito che, peraltro, risultava inferiore al valore reale del bene indicato nella perizia di stima effettuata su incarico della stessa società acquirente; 3-contestualmente

alla stipula del predetto contratto ed al versamento della maxi-rata la società Centro Leasing aveva ceduto pro soluto alla Cassa di Risparmio della Provincia di Bolzano i crediti relativi ai successivi canoni di leasing; 4-la Guardia di Finanza aveva acquisito delibere e corrispondenza informatica della Centro Leasing Banca s.p.a., nonché la domanda presentata da Gasser GmbH per la stipula di un altro contratto di "sale and lease back" alle medesime condizioni del primo, in cui si dichiarava che le operazioni venivano effettuate esclusivamente per motivi fiscali.

I Giudici territoriali rilevavano inoltre che la PA non aveva violato il termine dilatorio previsto dall'art. 12co7 legge n. 212/2000 e che integrava l'illecito di cui all'art. 11co4 Dlgs n. 471/1997 la erronea indicazione del codice IVA del cliente comunitario nel modello INTRA 1-bis.

Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la società deducendo otto motivi.

La Agenzia delle Entrate non ha spiegato difese.

La società ha depositato memoria illustrativa ed anche note d'udienza.

Motivi della decisione

1. Il *primo motivo* con cui si deduce la violazione dell'art. 37 bis, *comma 3*, Dpr n. 600/1973, in relazione all'art. 360co1 n. 3 c.p.c., con riferimento alla pretesa fiscale concernente le imposte dirette (IRES ed IRAP), è infondato.

1.1 La società ritiene errata la statuizione dei Giudici di merito secondo cui, pur non rientrando la condotta elusiva contestata dall'Ufficio finanziario (stipula di contratti di "sale & lease back") tra quelle contemplate nell'art. 37 bis, *comma 3*, Dpr n. 600/1973, la pretesa fiscale troverebbe egualmente fondamento nella violazione del principio generale dell'ordinamento che non consente ai contribuenti di conseguire indebiti vantaggi fiscali attraverso condotte non giustificate da obiettivi interessi economici

d'impresa, ma attuate esclusivamente od essenzialmente al solo scopo di realizzare un risparmio d'imposta. Sostiene la ricorrente che il Legislatore, nel considerare puntualmente le condotte economiche suscettibili di integrare la fattispecie abusiva, avrebbe fissato un elenco tassativo di casi oltre i quali non potrebbe darsi il fenomeno elusivo.

1.2 Occorre premettere che è affermazione ormai consolidata nella giurisprudenza di legittimità quella secondo cui in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (cfr. Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 8772 del 04/04/2008*; id. Sez. U, *Sentenza n. 30055 del 23/12/2008*; id. Sez. U, *Sentenza n. 30057 del 23/12/2008*, con riferimento alle imposte sui redditi ; Sez. 5, *Sentenza n. 19234 del 07/11/2012*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 21390 del 30/11/2012*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 17965 del 24/07/2013*, con riferimento alla imposta di registro).

Tale principio generale, se ha trovato codificazione, nell'ambito dei tributi armonizzati, nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (cfr. Corte Giustizia sentenza in data 21.2.2006, causa C-255/02, *Halifax plc*; id. sentenza in data 21.2.2008, causa C-425/06, *Part Service s.r.l. in liq.*; id. sentenza 22.5.2008, causa C-162/07, *Ampliscientifica ed Amplifin*), deve ritenersi altresì immanente all'ordinamento interno, e dunque applicabile a tutti i tributi anche non armonizzati, in quanto rinveniente il proprio fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53co1 Cost.) e di progressività della imposizione (art. 53co2 Cost.), senza per ciò stesso contrastare con il principio di riserva di legge stabilito dall'art. 23 Cost. "*non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali*", essendo stato opportunamente precisato che tale

principio generale antielusivo *“comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione”* (cfr. Corte cass. SS.UU. n. 30055/2008 cit.).

Ne segue che, trattandosi di principio generale di derivazione costituzionale ed *“immanente”* all'ordinamento tributario, lo stesso potrà certamente trovare esplicitazione in norme di legge volte a regolare specifiche tipologie di condotta espressamente considerate in ragione della sintomaticità del fenomeno elusivo che assumono in determinati e specifici settori dell'attività economico-finanziaria ritenuti *“a maggior rischio”* di pratiche abusive, ma non potrà, all'evidenza, essere disconosciuto o reso del tutto inapplicabile in via generalizzata -con riferimento ad intere materie d'imposta- da parte di interventi legislativi che si paleserebbero per ciò stesso violativi del parametro costituzionale indicato (art. 53 Cost.).

Pertanto, se può convenirsi con la soluzione interpretativa adottata dal Giudice di merito, che ha ravvisato un rapporto di *“species ad genus”* tra la previsione normativa di cui all'art. 37 bis Dpr n. 600/73 (introdotto dall'art. 7 del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, emanato in attuazione della delega conferita al Governo dall'**articolo 3, comma 161, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, “ per l'emanazione di uno o piu' decreti legislativi di riforma delle disposizioni delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione di aziende, conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni ”**) ed il principio generale del divieto di *“abuso del diritto”*, essendo rivolta la norma antielusiva sulle imposte dei redditi ad individuare determinate condotte potenzialmente suscettibili -in relazione al contesto od alla natura od all'oggetto della operazione- di essere utilizzate in funzione elusiva (e che, proprio in considerazione della loro elevazione *“a sospetto”* di elusione rendono opportuna la previsione, nel procedimento di accertamento, di una fase volta a realizzare un contraddittorio anticipato con il contribuente -art. 37 bis comma 4- al fine di risolvere a monte, in via preventiva, ogni eventuale dubbio in ordine alla esistenza di concrete ed effettive ragioni giuridico-economiche idonee a giustificare la operazione come non elusiva), non può invece

condividarsi la conclusione che il medesimo Giudice di merito ha inteso trarre dal coordinamento normativo del “*principio generale*” con la “*norma di legge*”, tale per cui, anche nel caso in cui non ricorra alcune delle operazioni indicate nell’art. 37 bis, *comma* 3, Dpr n. 600/73, potrebbe egualmente configurarsi, in materia di imposte dirette, la figura dell’abuso di diritto.

La conclusione cui perviene la CTR, infatti, si fonda su una errata applicazione dei criteri ermeneutici di cui all’art. 12 preleggi, in quanto viene ad attribuire ai primi due commi della norma (che disciplinano la figura generale dell’abuso del diritto) una autonoma portata precettiva rispetto alla disposizione del successivo comma 3 (che considera esplicitamente le condotte attraverso le quali l’abuso può essere realizzato), atteso che tale soluzione interpretativa, da un lato, viene palesemente a confliggere con il testo normativo, avuto riguardo all’inequivoco “incipit” del terzo comma (“*Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell’ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni....*”), e dall’altro, sembra presupporre un limite -peraltro del tutto inesplicito nella sentenza di appello- alla discrezionalità del Legislatore in ordine alla “*tipizzazione*” della fattispecie dell’abuso di diritto tributario, che non trova alcun fondamento normativo, omettendo la Commissione tributaria di considerare che, a fronte di un generale principio antielusivo nell’ordinamento tributario, l’intervento del Legislatore può atteggiarsi in diversi modi, differentemente combinati tra loro: *a)* introducendo una disciplina di carattere generale ovvero limitata soltanto ad alcuni tributi ; *b)* ritenendo inficcate da vizio di invalidità le operazioni negoziali che conducano a risultati contrari a quelli voluti dalle norme tributarie, secondo una disciplina analoga a quella del negozio in frode alla legge ex art. 1344 c.c.; *c)* richiedendo per la configurazione dell’abuso del diritto, solo in determinati settori di attività o con riferimento ad alcune determinate operazioni economiche, la concomitanza di specifiche condizioni o l’impiego di determinati strumenti negoziali, venendo in tal modo a coesistere figure abusive “*tipiche*” con la figura “*atipica*” dell’abuso di diritto, ravvisabile al di fuori di quelle specifiche condizioni o strumenti negoziali espressamente disciplinati; *d)* riconoscendo determinati elementi di “*tipicità*” della

figura dell'abuso di diritto, mediante la previsione espressa di presupposti di fatto ovvero di condotte negoziali o qualità soggettive, considerati come elementi costitutivi della pratica abusiva, senza i quali, quindi, non è dato ravvisare abuso del diritto, in tal modo escludendo qualsiasi margine di "atipicità" alla figura dell'abuso di diritto tributario.

Orbene nella materia delle "imposte sui redditi" il Legislatore ha inteso optare per la soluzione sub lett. *d*), preferendo "tipizzare" la figura dell'abuso del diritto convogliandola su specifici elementi caratterizzanti e determinate operazioni negoziali, in assenza dei quali non sono configurabili (si ripete nella materia delle imposte sui redditi) altre ipotesi (atipiche) di pratiche abusive: l'intento legislativo è stato, infatti, quello di ridurre quanto più possibile, in una materia -quella dei tributi diretti- di particolare rilevanza fiscale e nella quale non operano vincoli comunitari, il margine di errore valutativo nell'attività di accertamento degli Uffici finanziari, avuto riguardo alla notevole elasticità dei margini interpretativi del fenomeno negoziale altrimenti consentita dalla stessa indeterminatezza della nozione di "abuso del diritto" e degli elementi che lo caratterizzano, rispondendo pertanto l'intervento normativo alla esigenza: 1-di limitare il rischio di una indiscriminata applicazione della figura dell'abuso del diritto a qualsiasi fattispecie negoziale (con il conseguente rischio di frequenti ed inevitabili valutazioni contraddittorie di una medesima fattispecie negoziale compiute dai diversi Uffici), evitando la insorgenza di controversie tributarie su accertamenti fiscali che potrebbero presentare elevati rischi di aleatorietà per l'Ufficio finanziario, nonchè 2-di evitare che i contribuenti vengano ad essere sottoposti ad inutili e complessi accertamenti fiscali, a discapito di altre e più utili -in termini di risultati conseguibili- attività di verifica e controllo (significative, al riguardo, sono le indicazioni ricavabili dalla Circolare del 19/12/1997 n. 320 del Min. Finanze emessa all'indomani della introduzione dell'art. 37 bis Dpr n. 600/73, ove si afferma esplicitamente che la norma vincola la sua applicazione ad una delle condotte tipiche illustrate nel comma 3: "Si osserva, infine, che nonostante il comma 1 dell'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, enunci criteri antielusivi di portata generale, il successivo comma 3 subordina l'applicazione della disposizione antielusiva al compimento di una o piu' delle operazioni ivi indicate, che sono numericamente superiori a quelle

- *indicate nella previgente normativa di cui all'articolo 10 della legge n. 408 del 1990. In conclusione, la norma antielusiva puo' trovare applicazione soltanto con riferimento al settore delle imposte sui redditi e sempreche' sia stata effettuata una o piu' delle operazioni predeterminate.”).*

1.3 Deve, in conseguenza, ritenersi errata la affermazione della Commissione tributaria secondo cui, nel caso di specie, non trovando applicazione la disciplina dell'art. 37 bis Dpr n. 600/73, la condotta negoziale della società contribuente potrebbe, comunque, essere valutata come pratica elusiva alla stregua dei canoni di individuazione della figura dell' "abuso del diritto" rinvenibili nel "principio generale" del divieto di operazioni elusive (peraltro recepito nella disposizione del *comma 1* dell'art. 37 bis Dpr n. 600/73) affermatosi definitivamente nell'ordinamento interno a seguito degli arresti giurisprudenziali delle SS.UU. di questa Corte.

Tuttavia l'errore così individuato nella argomentazione giuridica del Giudice di merito non comporta per ciò stesso la cassazione della sentenza, in quanto errore attinente alla qualificazione giuridica della fattispecie concreta che può essere diversamente riconosciuta da questa Corte alla stregua del principio secondo cui, in ragione della funzione del giudizio di legittimità di garantire l'osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, nonché per omologia con quanto prevede la norma di cui al secondo comma dell'art. 384 cod. proc. civ., deve ritenersi che, nell'esercizio del potere di qualificazione in diritto dei fatti, la Corte di cassazione può ritenere fondata (o infondata) la questione, sollevata dal ricorso, per una ragione giuridica diversa, con il solo limite che tale individuazione deve avvenire sulla base dei fatti per come accertati nelle fasi di merito ed esposti nel ricorso per cassazione e nella stessa sentenza impugnata, senza cioè che sia necessario l'esperimento di ulteriori indagini di fatto, fermo restando, peraltro, che l'esercizio del potere di qualificazione non deve inoltre confliggere con il principio del monopolio della parte nell'esercizio della domanda e delle eccezioni in senso stretto, con la conseguenza che resta escluso che la Corte possa rilevare l'efficacia giuridica di un fatto se ciò comporta la modifica della domanda per come definita nelle fasi di merito o

l'integrazione di una eccezione in senso stretto (cfr. Corte cass. Sez. 3, Sentenza n. 19132 del 29/09/2005; id. Sez. 3, Sentenza n. 6935 del 22/03/2007; id. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 10841 del 17/05/2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 24183 del 13/11/2006).

Orbene come emerge dalla sentenza di appello ed è dato desumere dal ricorso per cassazione (pag. 16, 30, 93, 96) la complessa vicenda negoziale oggetto della controversia si era sviluppata in una sequenza di operazioni collegate, di seguito indicate:

- la Cassa di Risparmio di Bolzano aveva concesso un "prefinanziamento" a GASSER GmbH sotto forma di affidamento su c/c bancario
- GASSER GmbH con tale disponibilità finanziaria aveva realizzato la costruzione di un bene immobile strumentale sostenendo i relativi costi
- banca e società avevano concordato, quindi, la successiva strategia d'impresa: a) GASSER GmbH in data 17.12.2003 stipula con Centro Leasing Banca s.p.a. un contratto di "sale & lease back" scambiando la proprietà dell'immobile con il prezzo di circa 7 miliardi di lire e versando immediatamente la maxi-rata di circa 2,7 miliardi di lire quale primo canone dell'immobile utilizzato in locazione ; b) questa operazione veniva collegata alla contestuale cessione "pro soluto", a titolo oneroso (per un importo corrispondente al prezzo di vendita dell'immobile decurtato della maxi-rata), da parte della società concedente alla Cassa di Risparmio di Bolzano, dei crediti relativi ai successivi canoni di locazione
- con la disponibilità liquida acquisita dal contratto di "sale & lease back" , GASSER GmbH estingueva l'originario debito verso la banca per affidamento in c/c e pagava i propri fornitori (non è dato invece conoscere se e quando GASSER abbia esercitato il diritto di opzione per il riscatto della proprietà dell'immobile).

Tali i fatti incontestati assunti a base della ricostruzione della fattispecie concreta oggetto del giudizio, risulta evidente come l'intera operazione negoziale non si riduca al solo contratto di "sale & lease back" ma preveda inoltre, quale elemento essenziale (in difetto del quale non sarebbe stato concluso, come evidenzia chiaramente l'interesse della banca a presentare favorevolmente GASSER alla società di leasing, predisponendo la stima immobiliare:

ricorso pag. 95-96), la "cessione dei crediti" -relativi ai canoni da versare- alla Cassa di Risparmio, la quale in tal modo, da un lato, consentiva a GASSER di rientrare dalla esposizione per passività relative al prefinanziamento e, dall'altro, veniva di fatto a concedere alla medesima GASSER un nuovo finanziamento la cui restituzione era regolata secondo i tassi di interesse e le modalità di pagamento dei canoni di leasing.

Pertanto, diversamente da quanto ipotizzato dalla Commissione tributaria, la fattispecie negoziale sospettata di pratica abusiva comprende anche una delle operazioni (cessione di crediti) espressamente considerata nell'elenco di cui all'art. 37 bis, comma 3, lett. c), del Dpr n. 600/73, rendendosi conseguentemente applicabili alla fattispecie dedotta in giudizio, per espresso richiamo contenuto nel terzo comma, i precedenti commi 1 e 2 del medesimo articolo, alla stregua dei quali deve, pertanto, essere condotta la verifica di abusività della operazione complessivamente intesa, essendo opportuno rilevare come la norma in questione non prevede che l'effetto elusivo debba essere anche diretta derivazione causale di una delle operazioni elencate nel comma 3, essendo invece sufficiente che una di tali condotte integri uno degli elementi che vengono a comporre il collegamento negoziale od il negozio innominato od anche semplicemente la serie di "atti e fatti" utilizzati al fine di aggirare obblighi e divieti e conseguire indebiti vantaggi fiscali.

1.4 Infondata deve, quindi, ritenersi la censura prospettata dalla società ricorrente con il primo motivo, in quanto, pur inesatta in diritto l'affermazione della CTR per cui, in materia di imposte dirette, la fattispecie dell'abuso del diritto può prescindere dagli specifici elementi o dalle operazioni individuate nel comma 3 dell'art. 37 bis Dpr n. 600/73, nel caso di specie, nella complessa vicenda negoziale viene ad inserirsi proprio uno degli elementi contemplati dalla predetta norma, rendendola applicabile alla fattispecie dedotta in giudizio.

2. Con il *secondo motivo* la società deduce, in via subordinata al mancato accoglimento del primo motivo, la violazione del “*principio generale di divieto dell’abuso del diritto*” in tema di IRES ed IRAP, in relazione all’art. 360co1 n. 3 c.p.c..

La parte ricorrente sostiene che, qualora il “principio generale” in questione si ritenesse comunque applicabile, indipendentemente dalla sussistenza di alcuno degli elementi indicati nel comma 3 dell’art. 37 bis Dpr n. 600/73, i Giudici di merito avrebbero compiuto un accertamento in ogni caso incompleto, in quanto limitato soltanto alla individuazione dello scopo essenziale del “*vantaggio fiscale*”, non essendo stato dimostrato anche il “*carattere indebito*” di tale vantaggio in quanto in ipotesi contrario agli scopi perseguiti dalle norme relative alle imposte sui redditi che sarebbero state eluse.

3. Con il *terzo motivo* la società, sempre in relazione alla pretesa fiscale concernente IRES ed IRAP, deduce il vizio di violazione degli artt. 67, comma 8, e dell’art. 109 comma 7 TUIR, vigenti per tempo, asserendo che la Commissione tributaria, nel verificare il contrasto della complessiva operazione con la finalità perseguita dalle predette norme tributarie, non avrebbe considerato che lo spartiacque tra abuso del diritto e condotta conforme a tale finalità, sarebbe individuato proprio nella durata minima di otto anni richiesta per il contratto di leasing, requisito posto specificamente a fini antielusivi (per impedire che attraverso l’uso negoziale distorto del leasing, fissando un termine di durata molto breve, la parti aggirassero la disciplina ordinaria dell’ammortamento), con la conseguenza che, essendo stato nel caso di specie rispettato detto requisito, il “*vantaggio fiscale*” previsto dalle norme non poteva ritenersi “*indebitamente*” conseguito da GASSER GmbH, in quanto espressamente previsto, con riferimento ai contratti di leasing, dalla stessa norma tributaria che aveva chiaramente inteso differenziare il regime fiscale di tali contratti da quello previsto per i contratti di finanziamento o di mutuo.

4. Con il *quarto motivo* la società impugna la sentenza per violazione del “*principio generale*” di divieto di abuso del diritto, in relazione all'art. 360co1 n. 3 c.p.c., in quanto -in relazione alla pretesa fiscale per IRES ed IRAP- i Giudici di merito avevano ravvisato nella operazione l'esclusivo scopo di conseguire un risparmio di imposta, quando alcun vantaggio fiscale era stato invece realizzato rispetto al regime fiscale della operazione “assunta a modello” di confronto.

5. Con il *quinto motivo* la società riproduce la censura sopra indicata, stavolta collocandola nel vizio di insufficiente motivazione ex art. 360co1 n. 5 c.p.c., rilevando che i Giudici di appello si sono limitati meramente ad affermare che la società aveva tratto dalla operazione “*enormi vantaggi fiscali*”, quando non sarebbe dato ravvisare, invece, alcun vantaggio fiscale rispetto al regime fiscale di una normale operazione di finanziamento.

6. Con il *sesto motivo* la società censura la sentenza per vizio di insufficiente motivazione ex art. 360co1 n. 5 c.p.c. in ordine all'accertamento della mancanza di valide ragioni economiche idonee a fornire, per lo schema negoziale realizzato, una giustificazione diversa od ulteriore da quella dello scopo essenziale di un risparmio d'imposta.

La società ritiene che la cessione “*pro soluto*” dei crediti era funzionale alla stipula del leasing immobiliare “*in costruendo*”; che l'integrale trasferimento del rischio del leasing alla banca era trascurabile attesa la solidità di GASSER e comunque ininfluente sul contratto di leasing; che proprio attraverso le cessione dei canoni era stato possibile ottenere un tasso di interesse favorevole 3,27% (tasso di riferimento Euribor a tre mesi 2,50% maggiorato dello spread 0,77%); che la ragione economica consisteva nella trasformazione di un prefinanziamento (affidamento in c/c) in un finanziamento a lungo termine, così da poter effettuare tempestivamente i pagamenti dei fornitori.

7. L'esame del gruppo di motivi sopra indicati deve essere trattato congiuntamente in quanto le censure investono sotto plurimi profili la inesatta applicazione da parte del Giudice di merito dei principi di diritto elaborati dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale in relazione alla fattispecie di abuso del diritto tributario e recepiti, come si è visto nel primo comma dell'art. 37 bis Dpr n. 600/73 che prevede la inopponibilità alla Amministrazione finanziaria degli "atti, fatti negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti".

7.1 Secondo la giurisprudenza comunitaria (la cui elaborazione della figura dell'abuso del diritto tributario in ambito di tributi armonizzati è stata recepita dalla giurisprudenza di legittimità ed estesa anche ai tributi non armonizzati) perché si possa parlare di pratica abusiva, occorre che si verifichino due condizioni. Da un lato, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva IVA e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un "vantaggio fiscale" la cui attribuzione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni. Dall'altro, deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo "scopo essenziale" dell'operazione controversa è l'ottenimento di detto vantaggio fiscale (v., in tal senso, Corte Giustizia sentenza 21.2.2006, causa C-255/02, Halifax plc, punti 74 e 75; id. sentenza in data 21.2.2008, causa C-425/06, Part Service s.r.l., punto 58; id. sentenza in data 27.10.2011, causa C-504/10, Tanoarch s.r.o., punto 52; id. sentenza in data 22.3.2012, causa C-153/11, Klub OOD; id. sentenza in data 20.6.2013, causa C-653/11, Newey, punto 46).

7.2 Orbene l'elemento integrante l' "indebita" vantaggio fiscale per "contrarietà" allo scopo perseguito dalle norme tributarie eluse, va ricercato nella causa concreta della operazione negoziale sottesa al "meccanismo giuridico contorto" (cfr. Corte cass. V sez. 8.4.2009 n. 8487, id. V sez. 10.6.2011 n. 12788 che fanno riferimento ad un "uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico" id. V sez. 21.1.2011 n. 1372, id. V sez. 20.5.2011 n. 11236, id. V sez. 20.10.2011 n. 21782, id. V sez. 15.1.2014 n. 653 che fanno

· riferimento a *“vantaggi fiscali ottenuti mediante l’uso distorto, pur se non contrastante con alcuna disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un’agevolazione od un risparmio d’imposta”*; id. V sez. 30.11.2012 n. 21390 che si riferisce a *“modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato”*), volto ad aggirare la normativa tributaria, e posto in atto per raggiungere lo scopo essenziale del risparmio d’imposta che in altro modo non sarebbe possibile conseguire (cfr. Corte giustizia, Newey, cit. *“il principio del divieto dell’abuso del diritto comporta il divieto delle costruzioni meramente artificiali”*), rimanendo precluso l’utilizzo di strumenti o combinazioni negoziali, pur se esenti da vizi di nullità ex art. 1418 c.c., volti a realizzare un risultato fiscale non conforme a quello *“normale”* e cioè non conforme allo scopo voluto dalla norma tributaria elusa, avuto riguardo alla realtà effettuale della operazione economica e non al suo mero rivestimento giuridico (cfr. Corte cass. V sez. 29.9.2006 n. 21221, che richiede di valutare l’operazione *“nella sua essenza”*; id. V sez. 21.11.2008 n. 27646 secondo cui occorre *“cogliere la vera natura della prestazione ed assoggettarla ad imposizione per il suo effettivo contenuto”*; id. V sez. 21.1.2009 n. 1465 ed id. V sez. 22.9.2010 n. 20029, per cui l’operazione economica deve essere valutata *“tenuto conto sia della volontà delle parti implicate, che del contenuto fattuale e giuridico”*; id. Sez. 6 - 5, *Ordinanza n. 6835 del 19/03/2013* secondo cui la verifica della condotta abusiva *“impone di privilegiare l’intrinseca natura e gli effetti giuridici, rispetto al titolo e alla forma apparente degli stessi, con la conseguenza che i concetti privatistici relativi all’autonomia negoziale regrediscono, di fronte alle esigenze antielusive poste dalla norma, a semplici elementi della fattispecie tributaria, per ricostruire la quale dovrà, dunque, darsi preminenza alla causa reale e complessiva dell’operazione economica, rispetto alle forme dei singoli negozi giuridici”*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 17965 del 24/07/2013*).

7.3 Nella specie il vantaggio fiscale *“indebito”* è stato individuato dalla Commissione tributaria nella forma *“accelerata”* di deducibilità del costo del bene materiale strumentale all’esercizio della impresa (rispetto alla ordinaria previsione di ammortamento del costo dei fabbricati industriali) della quale GASSER GmbH si è avvalsa utilizzando il regime fiscale più favorevole previsto dall’art. 67co8 (vecchio) TUIR (applicabile *“ratione temporis”* al *contratto stipulato nel 2003*) e quindi dall’art. 102co7

(nuovo) TUIR (applicabile, nel testo modificato dall'art. 11co1, lett.b, Dlgs 28.2.2005 n. 38, al contratto stipulato nel 2005). Le indicate norme tributarie, infatti, in relazione ai contratti di leasing finanziario aventi ad oggetto beni immobili, consentivano alla impresa utilizzatrice la intera deducibilità dei canoni alla sola condizione che il contratto non avesse durata inferiore ad otto anni (le successive modifiche introdotte dall'art. 5 ter comma 1 DL 30.9.2005 n. 203 conv. in legge 2.12.2005 n. 248, non rilevano ai fini del presente giudizio in quanto trovano applicazione ai contratti di locazione finanziaria stipulati successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione, giusta il disposto dell'art. 5 ter, comma 2, della legge), e pertanto, adottando lo schema negoziale del contratto di "sale & lease back", in assenza di valide ragioni apprezzabili sotto il profilo dei criteri di gestione della impresa (i Giudici di merito hanno accertato: 1-che l'operazione non era finalizzata all'acquisizione di liquidità, in quanto dalla situazione economica-finanziaria della società non emergeva alcuna esigenza di tal genere; 2-che la cessione della proprietà del fabbricato industriale non rifletteva il reale valore patrimoniale dell'immobile, stimato in oltre € 8 milioni, mentre il prezzo effettivamente corrisposto dalla società di leasing acquirente, era inferiore ad € 4 milioni, prevedendo il contratto che dal prezzo pattuito di € 7.600.000,00 dovesse essere detratto l'importo di € 2.718.254,00 del primo maxi-canone corrisposto anticipatamente; 3-che la banca Cassa di Risparmio della Provincia di Bolzano, aveva anticipato a GASSER GmbH il finanziamento, concesso mediante affidamento su c/c bancario, sicchè la cessione "pro soluto" del credito per i canoni futuri, da Centro Leasing alla banca, veniva a rafforzare l'originario credito per finanziamento), la società contribuente avrebbe inteso esclusivamente aggirare le norme tributarie che, in relazione ai costi di costruzione od acquisto di beni immobili strumentali, prevedevano una diluizione temporale maggiore della deducibilità delle quote di ammortamento.

7.4 Orbene osserva il Collegio che lo scopo delle norme che, in materia di imposte sui redditi, disciplinano l'ammortamento dei costi per beni strumentali è quello di evitare una scorretta rappresentazione del reddito d'impresa (tanto in relazione al principio di competenza ex art. 109 TUIR, quanto in considerazione del principio di autonomia delle obbligazioni tributarie relative a "ciascun periodo di imposta", corrispondente, in difetto di diverse indicazioni legislative o statutarie, all'anno solare: art. 76 TUIR) e quindi una inesatta

determinazione della base imponibile nel caso di deduzione di spese afferenti beni materiali strumentali il cui impiego e sfruttamento sia durevole nel tempo, venendo a riverberare la "abusiva" utilizzazione del differente regime di ammortamento previsto per i contratti di leasing, volta ad anticipare "indebitamente" la deducibilità del componente negativo di reddito, sul principio costituzionale di capacità contributiva del soggetto passivo. Pertanto, in astratta ipotesi, non può essere escluso a priori che il contribuente, attraverso un uso "distorto" di schemi negoziali, persegua uno scopo contrario a quello affidato alle norme tributarie che mirano alla corretta rappresentazione della effettiva capacità contributiva, venendo a fruire di un regime fiscale più favorevole, che -se pure previsto da specifiche norme tributarie- non è tuttavia corrispondente a quello -meno vantaggioso- che avrebbe dovuto essere applicato in quanto espressamente riservato, dalle norme tributarie eluse, alla "operazione economica sostanziale" che il contribuente ha inteso realizzare, ottenendo in tal modo, abusando del diritto tributario, un "indebito" vantaggio fiscale.

La comparazione richiesta dalla norma tributaria deve essere compiuta, non necessariamente in relazione alla scelta tra le diverse operazioni negoziali che avrebbero potuto essere realizzate dalla impresa (non potendo l'Amministrazione finanziaria sindacare la preferenza per la acquisizione di liquidità mediante accesso al credito bancario piuttosto che mediante contrazione di obbligazioni con i soci, o stipula di un mutuo, ovvero mediante lo schema negoziale del "sale & lease back"), ma in relazione ai "risultati" che la impresa viene a conseguire con l'attività negoziale svolta (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 12249 del 19/05/2010, che esamina un caso in cui non si pone alcuna necessità di individuare una operazione negoziale alternativa, ma si ravvisa l'abuso di diritto nella operazione negoziale intesa a sostituire mediante un rapporto di comodato da una società di capitali a soggetto non imprenditore - associazione sportiva composta dagli stessi soci della società di capitali- un complesso di beni organizzati in forma di azienda, venendo quindi in comparazione non la scelta di differenti ed alternative operazioni negoziali, ma la differente situazione fiscale in cui verserebbe la società di capitali ove non avesse realizzato l'atto elusivo), ben potendo in ipotesi emergere (all'esito di un accertamento in fatto, condotto in base alle specifiche circostanze concrete, e che deve essere comprovato dalle risultanze istruttorie) che, a fronte di una situazione

iniziale (acquisto di bene immobile, che consente l'ammortamento della spesa in quote annuali per un lungo periodo: art. 102 co2 TUIR -già art. 67 co2 TUIR-), l'impresa abbia intrapreso la nuova attività negoziale che per l'abnorme o distorto utilizzo degli strumenti giuridici impiegati, o per la manifesta incompatibilità od coerenza rispetto alle logiche di mercato, denoti la volontà di non realizzare o di realizzare solo in misura trascurabile il fine di finanziamento (nella specie connesso al negozio di sale & lease back) per perseguire invece "essenzialmente" l'obiettivo del vantaggio fiscale connesso alla deducibilità in notevole minore tempo (pari alla durata di otto anni del contratto) dell'originario costo di acquisto dell'immobile, trasformato giuridicamente in canoni di leasing.

L'argomento difensivo, svolto dalla società, secondo cui non potrebbe darsi -neppure in astratta ipotesi- un "vantaggio fiscale indebito", in quanto entrambi i regimi fiscali sono contemplati dalle norme sulle imposte sui redditi (e dunque qualsiasi scelta compiuta dal contribuente in ordine a tali regimi fiscali sarebbe ex se legittima), non è dunque pertinente e si rivela meramente tautologico. Non vi è dubbio, infatti, che, se il termine di riferimento per la valutazione della pratica abusiva fosse da individuarsi esclusivamente nella stipula del contratto di "sale & lease back", non soltanto non sarebbe dato ipotizzare un contrasto tra il vantaggio fiscale conseguito attraverso detta operazione e la finalità perseguita dalle indicate norme tributarie, ma risulterebbe inconfigurabile finanche una situazione di "abuso del diritto": la società contribuente stipulando un contratto di "sale & lease back" di durata pari a 96 mesi (otto anni), e quindi operando la deduzione dei canoni in relazione al periodo di competenza, non avrebbe fatto altro che conformarsi al disposto legislativo. Ma come è stato sopra evidenziato, i Giudici di merito non hanno assunto quale esclusivo termine di raffronto il contratto in questione, ma hanno avuto riguardo alla complessiva operazione negoziale che contemplava, quali ulteriori elementi essenziali, anche il "finanziamento bancario" e la "cessione pro soluto" dei crediti, ed hanno qualificato tale complesso meccanismo negoziale -e dunque non soltanto il contratto di "sale & lease back"- come elusivo delle norme

sulla disciplina ordinaria degli ammortamenti dei beni strumentali acquisiti in proprietà dalla impresa.

7.5 Diversamente da quanto sostenuto dalla società (quarto e quinto motivo), inoltre, rimane indimostrata la tesi difensiva secondo cui, dalla scelta tra i due regimi fiscali posti in comparazione (deduzione canoni di leasing/ ammortamento costi di acquisizione in proprietà), non deriverebbe al contribuente, nel lungo periodo, alcuna utilità in termini di risparmio d'imposta.

La società infatti assume che, ove fosse stata realizzata una normale operazione di finanziamento in luogo della stipula del contratto di "sale & lease back", *"l'ammontare complessivo degli interessi passivi (dovuti in relazione al finanziamento) e delle quote di ammortamento (relative al costo dell'immobile)"*, da portare in deduzione, *"...sarebbe stato presumibilmente inferiore a quello dei canoni di leasing..."*, ma che le minori imposte versate nei primi anni di deducibilità dei canoni verrebbero progressivamente a compensarsi, nel corso dei successivi periodi, con le maggiori imposte dovute dalla società sui (maggiori) redditi, venendo così a coincidere nel lungo periodo la diversa distribuzione nel tempo dei componenti di reddito.

Orbene, se risulta del tutto indimostrata (anche in mancanza di uno sviluppo di calcolo della applicazione della imposta) l'allegazione della sostanziale corrispondenza degli effetti sul carico fiscale, ai fini delle imposte sui redditi, dei diversi regimi in questione, occorre rilevare -in ogni caso- che la verifica della sostanziale "neutralità" del carico fiscale ai fini delle imposte dei redditi, sul lungo periodo -non meglio determinato-, viene a fondarsi su un presupposto del tutto ipotetico, e cioè sulla immutata od accresciuta redditività -nel tempo- della impresa.

Diversamente, ove riferito ai singoli anni d'imposta in contestazione, il *"vantaggio fiscale"* realizzato dalla società contribuente deducendo il maggiore importo dei canoni di leasing, è immediatamente percepibile in quanto, come risulta dalla stessa liquidazione -rilevabile dagli avvisi di rettifica- della maggiore imposta dovuta a titolo di

- IRES ed IRAP, in relazione a tali anni, la società ha ridotto la base imponibile e dunque versato una minore imposta rispetto a quella che avrebbe dovuto versare all'Erario applicando gli ordinari criteri di ammortamento dei costi relativi al bene immobile strumentale ed il normale regime previsto (art. 96 TUIR) per la deducibilità degli interessi passivi corrisposti su contratti di finanziamento.

7.6 Tanto premesso la mera astratta configurabilità di un "*vantaggio fiscale*", realizzato in elusione delle norme tributarie sui redditi (e dunque un vantaggio fiscale "*indebito*"), non è evidentemente sufficiente ad integrare la fattispecie abusiva, essendo richiesta anche la concomitante condizione della inesistenza di non marginali ragioni economiche diverse dal "risparmio d'imposta" (ossia il cd. "*scopo esclusivo*" -o, quanto meno, prevalente- di conseguire un vantaggio fiscale) e quindi l'accertamento del carattere recessivo della volontà diretta alla produzione degli effetti giuridici conformi alla causa astratta ovvero concreta (con riferimento al tipo normativo ovvero al negozio atipico misto od innominato riconosciuto meritevole di tutela giuridica ex art. 1322co2 c.c.) dello schema negoziale utilizzato dalle parti, rispetto alla effettiva volontà del contraente-contribuente di conseguire, appunto in via assolutamente prevalente, il risultato fiscale "ulteriore" (in quanto mera conseguenza e non effetto diretto del negozio), accertamento che deve essere compiuto avendo come riferimento non il mero elemento soggettivo, e dunque non la mera intenzione del soggetto di conseguire un risparmio d'imposta, ma l'elemento oggettivo della condotta negoziale, dovendo trovare necessario riscontro lo scopo del risparmio d'imposta, in elementi circostanziali quali, ad esempio, l'impiego "*improprio*" o "*distorto*" dello strumento negoziale, ovvero la "*anormalità*" della complessiva operazione in quanto non rispondente alle normali logiche che regolano le scelte economiche e lo svolgimento dell'attività d'impresa.

7.7 Orbene, nel caso di specie, la Commissione tributaria ha affermato il carattere "*indebito*" del vantaggio fiscale, ritenendo che la complessiva operazione economica intercorsa tra Gasser GmbH, Centro Leasing Banca s.p.a., e Cassa di Risparmio di

Bolzano, se pure attuata attraverso il lecito collegamento negoziale del prefinanziamento bancario concesso dalla banca subordinatamente alla cessione "*pro soluto*" dei crediti relativi ai canoni di leasing dovuti dallo stesso soggetto finanziato, in virtù di contratto di "*sale & lease back*", da quest'ultimo stipulato con la società acquirente-concedente del bene immobile strumentale, si risolveva nella elusione delle norme che disciplinavano l'ammortamento del costo dei beni strumentali, in quanto perveniva sostanzialmente al medesimo risultato giuridico-economico di una operazione di concessione di un nuovo finanziamento bancario (di importo pari al prezzo di acquisto dell'immobile effettivamente corrisposto da Centro Leasing a Gasser GmbH, detratto l'importo della maxi-rata) in relazione alla quale l'impiego del negozio di "*sale & lease back*" era volto esclusivamente a consentire -secondo la Commissione tributaria- la anticipata deducibilità (sotto forma di canoni di leasing) del costo di costruzione del fabbricato industriale.

La ricostruzione della vicenda negoziale operata dalla Commissione tributaria -mutuata peraltro interamente dalla motivazione dell'avviso di accertamento- viene dunque a fondarsi, da un lato, sull'assunto per cui, l'acquisto o la costruzione di un bene immobile strumentale all'esercizio della impresa (nella specie fabbricato industriale) determina "*come conseguenza ineludibile*" l'assoggettamento del contribuente allo specifico regime della deducibilità del relativo costo mediante quote annuali di ammortamento (secondo la disciplina ordinaria prevista dall'art. 67, *commi 1-7*, attuale art. 102, *commi 1-6*, TUIR) e, dall'altro, specularmente, sulla implicita negazione della facoltà del soggetto contribuente, che ha acquisito la proprietà del bene strumentale, di sottrarsi all'indicato regime fiscale mediante atti di disposizione del bene immobile in questione -non giustificati da puntuali esigenze di liquidità- al fine di ottenere, attraverso la stipula del contratto di "*sale & lease back*", un finanziamento ed evitare gli oneri connessi all'appostamento in bilancio del bene come immobilizzazione materiale: secondo la CTR, pertanto, la società GASSER, avrebbe potuto egualmente ottenere nuova liquidità, anziché effettuando tale complessa operazione, limitandosi a stipulare un nuovo contratto di finanziamento bancario e continuando a dedurre annualmente le quote di ammortamento sul bene strumentale acquisito in proprietà.

7.8 Entrambi i postulati su cui poggia il ragionamento svolto dai Giudici tributari per qualificare abusiva la operazione economica non rivestono affatto la natura assiomatica che la Commissione tributaria ha inteso loro riconoscere.

7.9 Come più volte ribadito dalla giurisprudenza comunitaria e di legittimità la opzione del soggetto passivo per la operazione negoziale che risulti fiscalmente meno gravosa non costituisce ex se condotta "contraria" allo scopo della disciplina normativa tributaria, laddove sia lo stesso ordinamento tributario a prevedere tale facoltà di scelta (cfr. Corte di Giustizia, sentenza Halifax, punto 73, cit., la VI direttiva in materia di IVA consente all'imprenditore la scelta tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta e pertanto non impone a tale soggetto "di scegliere quella che implica un maggior pagamento IVA. Al contrario....il soggetto passivo ha diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale"; conf. Corte di Giustizia, sentenza Part Service s.r.l., cit., punto 47. La legittimità dell'opzione fiscale più favorevole da parte del soggetto contribuente trova conferma anche nella giurisprudenza di questa Corte: Corte cass. V sez. 29.9.2006 n. 21221; id. V sez. 12.5.2011 n. 10383, secondo cui non può mai integrare abuso del diritto la scelta dell'imprenditore di installare stabilimenti industriali -costituendosi in forma societaria- nei territori del Mezzogiorno, così da fruire delle previste agevolazioni fiscali, atteso che "i detti risparmi fiscali....rappresentano la contropartita fissata dallo stesso legislatore ad incentivazione di tale costituzione e non una finalità anti-giuridica").

Esercitata tale facoltà di scelta l'operatore rimane soggetto al regime fiscale previsto in relazione ai presupposti impositivi od agevolativi considerati dalla norma tributaria che regola la operazione compiuta, non essendo invece consentito all'operatore economico conseguire i benefici fiscali, attribuiti in relazione alla effettuazione di una determinata operazione giuridico-economica, utilizzando strumenti negoziali diversi per i quali l'ordinamento tributario prevede un regime fiscale differente, anche se -in ipotesi- in entrambi i casi le operazioni realizzate pervengano allo stesso risultato economico finale (è l'ipotesi considerata da Corte di Giustizia, sentenza 9.10.2001, causa C-108/99, Cantor Fitzgerald International, punti 31 e 32, richiamata anche nella sentenza Halifax: il Giudice di

- Lussemburgo chiamato a pronunciarsi sulla questione pregiudiziale se l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva -che dispone la esenzione IVA per le prestazioni di servizi concernenti la locazione di beni immobili- fosse applicabile alla operazione negoziale che prevedeva il subentro di un terzo -CFI- nel contratto di locazione relativo ad immobile di proprietà del locatore, con assunzione dei debiti insoluti, dietro pagamento di un corrispettivo da parte dell'originario conduttore -Wako- che intendeva in tal modo evitare la prosecuzione del contratto locativo, ha statuito chiaramente che : *"31. E' vero che la Wako avrebbe potuto rimanere locataria e sublocare l'immobile alla CFI ad un prezzo meno elevato di quello che doveva pagare al proprietario o ch'essa avrebbe potuto versare un'indennità al proprietario affinché questi accettasse lo scioglimento anticipato del contratto. In tali due ipotesi l'effetto economico sarebbe stato analogo a quello dell'operazione di cui alla causa principale senza che gli interessati dovessero corrispondere l'IVA.* 32. *Una circostanza siffatta non autorizza però ad interpretare l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva nel senso che sarebbe del pari applicabile ad una prestazione di servizi non implicante la cessione del diritto di occupazione di un immobile...."*).

7.10 Tanto premesso osserva il Collegio che, se non è dubitabile che il costo concernente un immobile strumentale costituisce componente negativo di reddito deducibile con il sistema delle quote di ammortamento, non è dato tuttavia rinvenire nell'ordinamento tributario alcun obbligo giuridico del soggetto che ha acquistato la proprietà del bene immobile strumentale di rimanere necessariamente vincolato a tale regime fiscale, atteso che, come rientra nella libera determinazione del soggetto-imprenditore la facoltà di optare tra l'acquisto della proprietà dell'immobile, versando immediatamente l'intero prezzo della compravendita, od invece la utilizzazione del medesimo bene in leasing con clausola di riscatto finale della proprietà (leasing traslativo), modulando in tal modo il relativo impegno finanziario, o ancora il semplice utilizzo in godimento del bene immobile da rilasciare alla scadenza al concedente-proprietario (leasing finanziario puro), così non può ritenersi impedito all'operatore economico l'impiego di qualsiasi altro strumento negoziale -diretto a conseguire il medesimo risultato dell'utilizzo del bene immobile strumentale- tra cui anche, per quanto interessa la presente fattispecie, il contratto di "sale & lease back" (assunto ormai

da tempo a "contratto d'impresa socialmente tipico" -Corte cass. III sez. 16.10.1995 n. 10805; id. III sez. 6.8.2004 n. 15178; id. III sez. 21.7.2004 n. 13580; id. III sez. 21.1.2005 n. 1273; id. III sez. 14.3.2006 n. 5438; id. V sez. 25.5.2009 n. 12044- e che ha ricevuto anche espresso riconoscimento normativo nell'art. 2425 bis c.c. in tema di iscrizione a bilancio delle plusvalenze derivanti appunto da "operazioni di compravendita con locazione finanziaria la venditore") in forza del quale l'impresa titolare della proprietà aliena il bene strumentale ad una società finanziaria, la quale ne paga il prezzo e contestualmente lo concede in locazione finanziaria alla stessa impresa venditrice, verso il pagamento di un canone e con possibilità di riacquisto del bene al termine del contratto, per un prezzo normalmente molto inferiore al suo valore.

Ciascuno dei casi indicati, infatti, comporta un proprio differente regime fiscale (prezzo di vendita; canone di leasing; plusvalenza), e la relativa applicazione -in quanto conseguenza diretta della scelta operata dall'impresa- non può, evidentemente, integrare "abuso del diritto" solo perchè il soggetto si determina a compiere la operazione negoziale fiscalmente meno onerosa.

7.11 Occorre, infatti, che ulteriori elementi circostanziali emergano dalla fattispecie concreta sottoposta all'esame del Giudice affinchè la operazione possa connotarsi come pratica abusiva non consentita.

Orbene gli elementi fattuali caratterizzanti la peculiare fattispecie, valorizzati a tal fine dalla Commissione tributaria, vengono individuati: a) nella assenza di esigenza di liquidità da parte della società; b) nel pagamento della prima rata consistente in un maxi-canone di importo pari al 35% del prezzo di vendita; c) nella cessione "pro soluto" dei crediti relativi ai successivi canoni alla banca che aveva erogato il prefinanziamento alla società alienante-utilizzatrice ; d) nei documenti rinvenuti presso la società di leasing, dai quali emergeva che le ragioni della operazione erano di carattere fiscale.

Tali elementi vengono considerati dai Giudici di merito sintomatici di una "forma di finanziamento...complessa e macchinosa, e conseguentemente particolarmente onerosa" che veniva a risolversi -nella realtà economica effettuale- nell'attribuzione a GASSER

GmbH di un nuovo finanziamento da parte della Cassa di Risparmio della Provincia di Bolzano "mediato" dalla "provvista" acquisita dalla società contribuente tramite la vendita del bene, alla stessa retrocesso in locazione finanziaria, ed aveva quale unica spiegazione la elusione delle norme sulla disciplina ordinaria degli ammortamenti del costo dei beni immobili strumentali.

7.12 La conclusione raggiunta dai Giudici territoriali non appare conforme ai principi di diritto enunciati in tema di "abuso del diritto", sopra richiamati.

Rileva il Collegio, quanto al primo elemento, che l'ottima situazione economica, patrimoniale e finanziaria di una società, non impedisce per ciò stesso alla stessa di attingere al credito al fine di procurarsi liquidità non necessariamente da destinare ad investimenti produttivi ma anche soltanto per riorganizzare la propria esposizione debitoria verso i fornitori e rinegoziare, come nel caso di specie, le passività verso la banca finanziatrice (circostanza quest'ultima che i Giudici tributari hanno avuto chiaramente presente, laddove nella sentenza di appello affermano che *"la Cassa di Risparmio continuava, quindi, ad essere creditrice della Gasser, con la sola differenza che veniva modificato il titolo, prima basato su un prestito e successivamente sui canoni del contratto di leasing"*): la assenza di attuali esigenze di liquidità si risolve dunque in un indizio meramente generico e non espressivo ex se di una *"anomala"* condotta imprenditoriale.

La pattuizione delle condizioni del contratto di *"sale & lease back"*, tra cui la previsione di una maxi-rata iniziale, rientra nella libera determinazione negoziale delle parti e nella valutazione della convenienza economica dell'affare in relazione al costo di accesso al finanziamento offerto sul mercato dalle società di leasing: difetta la prova - nulla, al riguardo, avendo accertato la CTR- che la previsione di tale condizione integri un elemento difforme od abnorme rispetto allo schema del contratto di *"sale & lease back"* affermatosi nella prassi commerciale, e dunque viene meno anche la efficacia indiziaria di tale circostanza.

Quanto alla cd. "*clausola tandem*", in virtù della quale la banca, contestualmente alla stipula del contratto di lease back è subentrata alla società concedente quale titolare del credito al pagamento dei canoni, i Giudici di merito si sono limitati a riferire la esistenza di tale clausola negoziale, senza tuttavia specificare quale valenza indiziaria debba riconoscersi ad essa ai fini della configurazione della condotta di "abuso" fiscale. Peraltro è la stessa Commissione tributaria a fornire la risposta in ordine alla funzione di tale clausola, rilevando che la complessiva operazione economica era finalizzata a convertire il "*prefinanziamento bancario*" (concesso mediante affidamento in c/c, ed utilizzato da Gasser GmbH nell'investimento immobiliare) in un debito di differente natura nei confronti della medesima banca, circostanza ammessa dalla stessa società ricorrente -sesto motivo- per cui la operazione di "*sale & lease back*" consentiva a GASSER di accedere ad un "*finanziamento a lungo termine*" con il quale ripianare la pregressa esposizione debitoria nei confronti della Cassa di Risparmio e pagare a breve scadenza i fornitori fruendo in tal modo di sconti sul prezzo di acquisto di beni e servizi.

Ne segue che alcuna espressione di anomalia od irragionevolezza rispetto alle ordinarie logiche d'impresa può essere rinvenuta nella clausola negoziale suddetta, bene essendo rimessa all'esercizio della autonomia privata, di cui la libera iniziativa economica ex art. 41co1 Cost. è espressione, la ricerca della forma di finanziamento ritenuta più opportuna (accesso al credito bancario nelle diverse forme negoziali previste; investimento in strumenti finanziari; delibera di nuovi conferimenti da parte dei soci; emissione di obbligazioni; stipula di contratti di leasing o di lease back, ecc.), assolvendo ad uno specifico e concreto interesse economico della impresa la estinzione di un pregresso debito bancario al fine di sostituirlo con un diverso tipo di finanziamento a condizioni migliori (quanto a tasso di interesse e scadenze previste per la restituzione dei canoni: cfr. ricorso pag. 93-97). E tale libertà d'impresa non solo non è -nè potrebbe essere- disconosciuta dall'ordinamento tributario, e nella specie dalle norme delle imposte sui redditi, ma trova invece diretto riscontro in quest'ultime (come esattamente rilevato dalla difesa della ricorrente), avendo espressamente considerato il Legislatore, accanto alla disciplina ordinaria

dell'ammortamento del costo degli immobili strumentali, anche la ipotesi alternativa della deduzione dei costi di finanziamento diretti all'acquisto del bene immobile strumentale ovvero dei canoni di leasing, considerando tendenzialmente equivalente "nel lungo periodo" -avuto riguardo alla natura durevole del bene ed alla sua funzione strumentale- la incidenza sul reddito d'impresa della spesa sostenuta dal proprietario del bene e dall'utilizzatore del bene in leasing (tale equiparazione può trovare, evidentemente, giustificazione soltanto nel caso in cui la deduzione dei canoni della locazione finanziaria sia distribuita su un lungo periodo: in tal senso gli interventi legislativi di modifica dell'art. 102 TUIR hanno progressivamente incrementato la durata del periodo di deducibilità dei canoni dei beni immobili strumentali: DL 30.9.2005 n. 203 conv. in legge 2.12.2005 n. 248; da ultimo DL 2.3.2012 n. 16 conv. in legge 26.4.2012 n. 44).

7.13 Pertanto, se la opzione tra l'acquisto in proprietà un bene strumentale e la locazione finanziaria avente ad oggetto il medesimo bene, rientra nel libero esercizio della attività economica, non sindacabile sotto il profilo della opportunità ma soltanto sotto il profilo della "manifesta illogicità" od "antieconomicità" della operazione, e se la "clausola tandem" non introduce un elemento di "alterazione" della causa concreta del negozio di "sale & lease back", nè tanto meno si inserisce nella struttura di tale negozio con incidenza determinante sul risultato fiscale che, secondo la Commissione tributaria, doveva considerarsi elusivo delle norme sull'ammortamento, ne segue che difetta del tutto, nella fattispecie in esame, l'elemento obiettivo di un uso "distorto" degli strumenti negoziali o di una "anomalìa" nella condotta economica del soggetto-contribuente, sintomatici della pratica abusiva (la prova del quale deve essere fornita dall'Amministrazione finanziaria: Corte cass. V sez. 21.1.2009 n. 1465; id. V sez. 22.9.2010 n. 20029), con la ulteriore conseguenza:

a) che la opzione effettuata dalla società contribuente per un regime fiscale più favorevole, è del tutto conforme al principio affermato dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale richiamata al paragrafo 7.9 della presente motivazione, secondo cui "il

soggetto passivo ha diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale”;

b) che la operazione effettuata da GASSER GmbH -in assenza di indizi sintomatici di anomalia riferiti allo schema negoziale- in quanto volta a modificare la situazione proprietaria del bene immobile ed a sostituire il finanziamento bancario con altro tipo di finanziamento, non può per ciò stesso ritenersi abusiva, atteso che il regime fiscale applicabile, concernente la “anticipata” deducibilità del componente negativo di reddito (canoni di leasing), costituisce la naturale conseguenza del fenomeno economico-giuridico che le parti hanno voluto realizzare, per cui all’effetto traslativo del diritto di proprietà sul bene immobile ed alla concessione in locazione del medesimo bene corrispondono differenti regimi fiscali in ordine alla deducibilità dei costi;

c) che la scelta dell’operatore rivolta a realizzare un determinato assetto aziendale funzionale all’esercizio della impresa -attuato sostituendo il regime della proprietà sul bene strumentale con il diritto di godimento sul medesimo bene- bene può essere determinata, anche prevalentemente, dall’obiettivo di conseguire un risparmio d’imposta, non comportando tale scelta alcun “aggiramento” delle norme fiscali sull’ammortamento, quanto piuttosto la individuazione ex ante del regime giuridico dei beni aziendali più conveniente in relazione al regime fiscale meno gravoso, rendendosi pertanto del tutto irrilevante, ai fini dell’accertamento della pratica abusiva, l’elemento fondato sulla “intenzione” della società contribuente che, dalla documentazione rivenuta presso la società di leasing, risultava essersi determinata ad optare tra il mantenimento in proprietà e la concessione in godimento del bene immobile eminentemente in relazione al più favorevole regime fiscale.

7.14 Il risultato economico della intera operazione è stato quello di estinguere, mediante la somma ricavata dal prezzo di vendita dell’immobile, un originario debito derivante da apertura di credito regolata in conto corrente, assumendo in base ad un nuovo e diverso titolo (contratto di locazione finanziaria) l’obbligo di pagamento di un analogo importo a favore della medesima banca, in tal modo “trasformando un

prefinanziamento in un finanziamento a lungo termine": tale era quindi la effettiva realtà economica della operazione volta a mantenere il godimento del bene immobile 1- evitando la maturazione di interessi sulla passività relativa all'affidamento in c/c bancario e 2- sostituendo l'originario finanziamento bancario con un nuovo finanziamento -non bancario- regolato a migliori condizioni (pur continuando GASSER ad essere esposta per analogo importo nei confronti della medesima banca), obiettivo realizzato attraverso la stipula del contratto di "sale & lease back" e la contestuale cessione "pro soluto" dei crediti per canoni.

7.15 Il fatto che tale operazione comportasse anche un più favorevole regime fiscale della deducibilità dei costi non è "ex se" sufficiente ad integrare la figura dell'abuso di diritto, non essendo giuridicamente sostenibile la tesi della Commissione tributaria secondo cui la società, con lo schema negoziale in questione, avrebbe aggirato le norme fiscali che sarebbero state applicate laddove, rimanendo proprietaria dell'immobile, avesse stipulato con la banca un nuovo finanziamento in sostituzione del precedente o avesse mantenuto l'originario rapporto bancario: è appena il caso di rilevare come tale argomento confligge palesemente con il diritto d'impresa costituzionalmente tutelato, ed implica una indebita invasione nella sfera delle scelte imprenditoriali che non possono essere sindacate dagli Uffici finanziari alla stregua dei criteri di opportunità e convenienza ma soltanto ove le operazioni evidenzino caratteri di antieconomicità ed irrazionalità tali da richiedere una specifica giustificazione della condotta tenuta dalla impresa, non essendo dato rinvenire nell'ordinamento tributario norme che vincolino il soggetto imprenditore a ricorrere a determinate modalità di finanziamento piuttosto che ad altre.

7.16 L'assenza di elementi sintomatici di un'alterazione degli schemi negoziali, e la non manifesta evidenza della incongruenza della operazione rispetto agli ordinari criteri

di gestione della impresa, inficiano a monte la ricostruzione giuridica della operazione elusiva effettuata dalla Commissione tributaria in violazione dei principi di diritto enunciati in tema di abuso di diritto (e recepiti nell'art. 37 bis comma 1 Dpr n. 600/73), in quanto fondata sulla errata individuazione degli elementi integranti la pratica abusiva e sulla inconferente comparazione ai fini dell'accertamento dell'indebito vantaggio fiscale, tra la operazione di "sale & lease back" conclusa da GASSER GmbH e la operazione che -in ipotesi- avrebbe dovuto realizzare la medesima società stipulando un nuovo contratto di finanziamento bancario con la Cassa di Risparmio della Provincia di Bolzano, non avvedendosi che il differente regime fiscale per la deduzione dei componenti negativi di reddito era diretta derivazione della scelta economica -riservata al potere discrezionale della impresa- di mantenere o cedere la proprietà del bene strumentale.

I motivi secondo, terzo, e sesto del ricorso per cassazione, debbono in conseguenza ritenersi fondati.

8. In conclusione il ricorso deve essere accolto quanto al secondo, terzo e sesto motivo (infondati il primo, quarto e quinto, rimanendo assorbiti il settimo ed ottavo che concernono i criteri di liquidazione della maggiore imposta e la irrogabilità delle sanzioni pecuniarie e presuppongono la condotta abusiva, ritenuta nella specie insussistente), la sentenza impugnata deve essere cassata e, non occorrendo procedere ad ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito ex art. 384co2 c.p.c. con l'accoglimento del ricorso introduttivo della società contribuente e la condanna dell'Agenzia fiscale alla rifusione delle spese del presente giudizio, liquidate in dispositivo, dichiarate compensate le spese relative ai gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte :

28

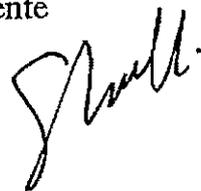
- accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo proposto dalla società contribuente e condanna la Agenzia fiscale alla rifusione delle spese del presente giudizio, liquidate in € 20.000,00 per compensi, € 200,00 per esborsi oltre accessori di legge, dichiarando compensate le spese relative ai gradi di merito.

Così deciso nella camera di consiglio 10.3.2014

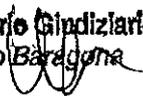
Cons. est.



Il Presidente



Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 4 DIC 2014

IL 4 GEN. 2015



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

14 GEN. 2015

