

## CORTE DI CASSAZIONE

Sentenza 05 dicembre 2014, n. 25758

## Svolgimento del processo

La Commissione tributaria di 11° grado di Bolzano, con sentenza 15.5.2012 n. 23, ha accolto l'appello proposto dal locale Ufficio della Agenzia delle Entrate ed in parziale riforma della decisione di primo grado ha annullato l'avviso di accertamento notificato ad E. GmbH, limitatamente alla pretesa concernente la maggiore IVA dovuta per l'anno 2004 e le sanzioni pecuniarie irrogate.

I Giudici territoriali dichiaravano, invece, legittimo l'avviso relativamente alla pretesa della maggiore IRPEG ed IRAP dovuta dalla società per lo stesso anno 2004, ravvisando la fattispecie dell'abuso di diritto nella operazione di "sale & lease back" conclusa in data 28.9.2001 con C.L.

Ritenuto che l'atto impositivo andava esente da vizi formali inerenti l'obbligo di allegazione dei verbali richiamati, nonché dal vizio di nullità per inadeguatezza della motivazione conforme alle conclusioni dei verbalizzanti, la Commissione tributaria riteneva altresì raggiunta la prova della condotta elusiva rivolta essenzialmente a conseguire un vantaggio fiscale, nei seguenti elementi indiziari:

- indiscussa solidità finanziaria della società che non giustificava la operazione di cessione del bene immobile contestualmente retrocesso in locazione finanziaria, per acquisire liquidità
- importo del canone iniziale particolarmente elevato (pari ad 1/3 del prezzo riscosso, con conseguente notevole riduzione della liquidità disponibile in esito alla operazione di finanziamento) rispetto alla breve durata del contratto
- documenti provenienti da C.L. s.p.a. dai quali emergeva che detta società, nell'aderire alla proposta formulata da Cassa di Risparmio per conto di E. GmbH, rilevava come quest'ultima fosse una società finanziariamente ed economicamente solida e dotata di buona liquidità, e che l'operazione di "Mease back" veniva effettuata esclusivamente per motivi fiscali
- la società non aveva fornito alcuna ragione economica alternativa al risparmio d'imposta, dovendo individuarsi quest'ultimo nel vantaggio di dedurre l'intero importo dei canoni di leasing in otto anni, in luogo della deduzione per un periodo molto più lungo dei soli interessi passivi sul mutuo.

La Commissione tributaria, invece, annullava l'avviso di accertamento, in relazione tanto alla pretesa relativa all'IVA - ritenendo influente la pratica abusiva sulla applicazione del principio di neutralità della imposta-, quanto alle sanzioni pecuniarie, avuto riguardo sia alla "non illiceità" della condotta, sia della obiettiva incertezza, al



tempo del contratto, circa l'ambito di applicazione delle disposizioni tributarie (art. 6 co. 2 Dlgs n. 472/1997), sia ancora in quanto difettava l'elemento soggettivo dell'illecito, essendo stata indotta la società a concludere il contratto su iniziativa della propria banca.

Avverso la sentenza ha proposto ricorso per cassazione la società deducendo cinque mezzi ai quali ha resistito con controricorso la Agenzia delle Entrate.

La società ha depositato memoria illustrativa.

### Motivi della decisione

1. Il primo motivo (violazione dell'art. 7, comma 1, legge n. 212/2000, in relazione all'art. 360 co 1 n. 3 c.p.c.; vizio logico motivazione in relazione all'art. 360col n. 5 c.p.c.) con cui si censura la statuizione della sentenza che ha riconosciuto esente da vizi di legittimità l'atto impositivo, in difetto di allegazione dei documenti in esso richiamati e, più esattamente, del PVC redatto in esito a verifica condotta dalla Guardia di Finanza nei confronti di C.L. S.p.a., e inammissibile per difetto di autosufficienza.

La Commissione tributaria ha, infatti, ritenuto assolto l'obbligo di chiarezza e completezza della motivazione dell'avviso di accertamento, rilevando che: a) l'atto impositivo riproduceva integralmente le risultanze del verbale redatto dalla Guardia di Finanza di Bolzano, già notificato alla contribuente, verbale che, a sua volta faceva riferimento alle indagini svolte dalla Guardia di Finanza di Firenze nei confronti di C.L. Banca s.p.a.; b) che il PVC redatto dalla Guardia di Finanza di Firenze nei confronti di C.L. s.p.a., era stato allegato "per estratto" all'avviso di accertamento notificato ad E. GmbH.

1.2 La parte ricorrente ha ommesso di trascrivere il contenuto dell'avviso di accertamento opposto, impedendo alla Corte di verificare in "limine" la coerenza della critica svolta nei confronti della statuizione impugnata, dovendo in conseguenza ribadirsi il consolidato principio di diritto secondo cui "in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 cod. proc. civ., qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo della congruità del giudizio espresso in ordine alla motivazione di un avviso di accertamento -il quale non è atto processuale, bensì amministrativo, la cui motivazione, comprensiva dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano, costituisce imprescindibile requisito di legittimità dell'atto stesso-, è necessario, a pena di inammissibilità, che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto atto che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi dal giudice di merito, al fine di consentire alla Corte di cassazione di esprimere il suo giudizio sulla suddetta congruità esclusivamente in base al ricorso medesimo" (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 15867 del 13/08/2004; id. Sez. 5, Sentenza n. 8312 del 04/04/; id. Sez. 5, Sentenza n. 9536 del 19/04/2013).



La società ha peraltro omesso di indicare quali fossero i fatti rilevanti, indicati nelle parti del documento non allegate all'avviso, ritenuti determinanti per fondare la pretesa fiscale, e la cui mancata conoscenza le avrebbe impedito di venire a conoscenza dei presupposti in fatto e le ragioni giuridiche adottati dalla Amministrazione finanziaria a sostegno della pretesa, e quindi di svolgere compiutamente le proprie difese. Ne segue che a fronte della statuizione della sentenza, secondo cui il contenuto essenziale del FVC, redatto nei confronti del soggetto terzo, era stato allegato "z'n estratto" all'avviso di accertamento (circostanza idonea a garantire l'assolvimento dell'obbligo di adeguata e completa motivazione del l'atto impositivo: cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 2749 del 05/02/2009; id. Sez. 5, Sentenza «. 6914 del 25/03/2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 13110 del 25/07/2012), la parte ricorrente ha omesso del tutto di specificare, non solo quali tra gli elementi circostanziali, richiamati "per relationem" dall'atto impositivo o da altri documenti ai quali esso rinvia, non erano stati portati a sua conoscenza, ma anche che il contenuto dei documenti (o delle parti dei documenti) non allegati era assolutamente necessaria ad integrare (direttamente o indirettamente) la altrimenti lacunosa od inadeguata motivazione del suddetto atto impositivo.

2. Con il secondo motivo la società deduce la violazione dell'art. 63 Dpr n. 633/72, nonché vizio logico di motivazione, in relazione all'art. 360 co 1 nn. 3 e 5 c.p.c., sostenendo la erroneità della statuizione della CTR che aveva ritenuto legittimo l'avviso, quanto al requisito motivazionale, sebbene l'Ufficio accertatore si fosse limitato soltanto a recepire pedissequamente le valutazioni compiute dalla Guardia di Finanza.

2.1. Il motivo è infondato alla stregua del ripetuto principio di diritto, cui va dato seguito, secondo il quale, tenuto conto della oggettiva distinzione delle competenze amministrative attribuite rispettivamente, alla Polizia giudiziaria ed agli Uffici finanziari, e della autonomia valutativa dei risultati della indagini di P.G. riserva a questi ultimi, anche la mera recezione di tali risultati, ai fini della affermazione della pretesa tributaria nei confronti del contribuente, implica, comunque, un esercizio di attività intellettuale e volitiva dell'Ufficio finanziario -consistente in una manifestazione di volontà adesiva alle conclusioni prospettate dai verbalizzanti in relazione ad aspetti valutativi dei fatti rilevati- esternata con la emissione dell'avviso di accertamento. Peraltro la struttura procedimentale che caratterizza l'attività degli Uffici finanziari in quanto PP.AA., impone la specifica distribuzione delle competenze tra gli uffici ed organi che intervengono nel procedimento, con la conseguenza che appare del tutto fisiologico che l'Ufficio al quale compete l'adozione del provvedimento finale (e che quindi interviene nella fase decisoria del procedimento) eserciti le proprie competenze in base agli elementi -necessari alla corretta valutazione del fine di pubblico interesse- acquisiti da altri organi ed uffici che, nell'ambito della loro autonoma competenza, intervengono nelle fasi preparatorie ed istruttorie del medesimo procedimento (cfr. Corte cass. V sez. 26.6.2003 n. 10205; id. V sez. 28.11.2005 n. 25146; id. V sez. 11.4.2011 n. 8183 secondo cui "L'avviso di rettifica da parte della dichiarazione IVA, che abbia offerto il semplice richiamo agli elementi risultanti dai verbali della polizia tributaria, non può ritenersi privo della necessaria autonoma valutazione di tali elementi da parte



dell'Ufficio, dovendosi piuttosto ritenere implicitamente condivisa la valutazione di rilevanza espressa nei verbali richiamati id. Sez. 5, Sentenza n. 219 del 13/10/2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 4523 del 21/03/2012. Vedi: Corte cass. V sez. 23,1.2006 n. 1236 secondo cui "L'atto amministrativo finale di imposizione tributaria, il quale sia il risultato dell'esercizio di un potere frazionato anche in poteri istruttori attribuiti, in proprio o per delega, ad altri uffici amministrativi, è legittimamente adottato quando, munendosi di un'adeguata motivazione, faccia propri i risultati conseguiti nelle precedenti fasi procedurali: tale principio è desumibile sia dalle norme generali sull'attività amministrativa poste dalla legge 7 agosto 1990, n. 241 (applicabili, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario), alla stregua delle quali il titolare dei poteri di decisione non è tenuto a reiterare l'esercizio dei poteri, d'iniziativa e, soprattutto, istruttori, che hanno preparato la sua attività; sia dalle norme tributarie generali di cui agli artt. 7 e 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212; sia, infine - per quanto concerne in particolare l'IVA - dalle disposizioni degli artt. 51 e 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che, nel regolare minuziosamente la fase istruttoria del procedimento di accertamento, prevedono che gli uffici IVA si avvalgano delle prestazioni cognitive di altri organi, di altre amministrazioni dello Stato e della Guardia di finanza" conf. id. V sez. 12.3.2008 n. 6591).

3. Con il terzo motivo la sentenza viene censurata per violazione dell'art. 37 bis Dpr n. 600/73, degli artt. 7 e 10 legge n. 212/2000, dell'art. 3 legge 7.8.1990 n. 241, nonché vizio di omessa od insufficiente motivazione (art. 360 co. 1 nn. 3 e 5 c.p.c.).

3.1 Per ragioni di sistematicità espositiva è opportuno dare precedenza all'esame delle censure, dedotte con il motivo in esame, concernenti i vizi di validità dell'atto impositivo esaminare e quindi passare all'esame della censura relativa alla violazione della norma che disciplina la figura dell'"abuso di diritto" da condursi unitamente -per connessione logica- all'esame dei motivi quarto e quinto.

3.2 La società contesta la validità dell'avviso di accertamento sotto il profilo della carente motivazione, in quanto non sarebbero stati indicati nell'atto impositivo gli elementi dimostrativi dell'abuso di diritto, come elaborati dalla giurisprudenza di legittimità.

3.3 La censura relativa alla violazione degli artt. 7 e 10 della legge n. 212/2000, con la quale viene impugnata la statuizione della Commissione tributaria che aveva dichiarato esente l'avviso di accertamento dal vizio di nullità per difetto di motivazione, è da ritenersi inammissibile in quanto non è dato comprendere se la critica in essa sviluppata sia rivolta a contestare gli argomenti svolti dal Giudice tributario a supporto della statuizione impugnata (la CTR ha ritenuto che l'atto impositivo avesse, comunque, assolto adeguatamente alla funzione di portare a conoscenza della contribuente i presupposti di fatto e le ragioni di diritto della pretesa fiscale -in quanto l'avviso individuava l'abuso nella operazione di "sale & lease back" nonché le ragioni per cui veniva disconosciuta la deduzione dei canoni di leasing ) ovvero sia, invece, diretta a contestare gli stessi presupposti di fatto e le ragioni in diritto della motivazione dell'avviso di accertamento.



La censura peraltro si palesa inammissibile anche per difetto di autosufficienza, in quanto la società ricorrente omette del tutto di trascrivere il contenuto dell'avviso di accertamento, non consentendo in tal modo di verificare in "limine" la effettiva pertinenza della critica formulata alla statuizione impugnata. Tra l'altro, l'esposizione della censura si fonda interamente sulla contestazione della inidoneità probatoria degli elementi indiziari indicati nell'atto impositivo a fondamento della pretesa fiscale, con la conseguenza, allora, che non la ricorrente non intende denunciare l'errore commesso dai Giudici tributari in ordine alla omessa rilevazione della mancanza dell'elemento formale della motivazione (indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche della pretesa fiscale) prescritto per la validità dell'atto di accertamento, denunciabile come "errore di diritto" (cir. Corte eass. Sez- 5, Sentenza n. 9582 del 19/04/2013, secondo cui in tema di avviso di accertamento tributario, lo stabilire se, in concreto, la sua motivazione risponda o no ai requisiti di validità - che, in generale, possono riferirsi anche ad elementi extratestuali che il contribuente sia in grado di conoscere - è compito del giudice tributario e non è dato al contribuente, se la decisione è motivata, sollecitare alla Corte di cassazione una revisione critica, salvo che non vengano enunciati ed evidenziati, nel ricorso, specifici errori di diritto in cui il giudice di merito sia incorso), quanto piuttosto l' "errore di fatto" asseritamente commesso dai Giudici di appello nella rilevazione e valutazione delle risultanze istruttorie, da sindacare in relazione al diverso parametro dell'art. 360 co 1 n. 5 c.p.c..

4. Venendo all'esame dell'ultima censura, formulata con il terzo motivo, relativa alla violazione del principio di divieto di abuso del diritto per mancata individuazione del presupposto del vantaggio fiscale che la società avrebbe conseguito dalla operazione posta in essere, la società ricorrente deduce che i Giudici di merito avrebbero omesso del tutto di indicare quale "operazione alternativa" la società avrebbe dovuto correttamente compiere in luogo di quella elusiva, e dunque di individuare il regime fiscale applicabile in base al quale doveva essere liquidata la maggiore imposta oggetto della pretesa tributaria.

Secondo la società gli elementi della fattispecie concreta non potevano condurre alla configurabilità di pratiche abusive in quanto la operazione era stata condotta per acquisire la liquidità sufficiente (lire 2.500.000.000) necessaria ad estinguere alcuni debiti bancari (lire 250.000.000) e per utilizzare il residuo importo in investimenti relativi alla azienda, nonché per il pagamento dei corrispetti ai fornitori e dei contributi INPS (per circa lire 1.000.000.000). Quanto al notevole importo della prima maxi-rata (lire 800.000,000), lo stesso era conforme alla prassi di settore ed al rischio sostenuto da C.L. Banca s.p.a. in considerazione della vetustà e della localizzazione del bene (acquistato dalla contribuente nel 1993 ed ubicato in un paese di montagna).

In particolare la società richiama i precedenti di questa Corte (SSUU n. 30055, 30056, 30057/2008; 25374/2008; 1465/2009) secondo cui è onere della Amministrazione fornire la prova la prova, da un lato, dell' "uso distorto di strumenti giuridici", ovvero della "deviazione dagli schemi contrattuali tradizionali" o ancora delle "modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come



irragionevoli in una normale logica di mercato ", e dall'altro, del vantaggio fiscale "indebitamente" (in quanto in contrasto con l'obiettivo o la finalità cui sono preordinate le nonne tributarie) realizzato dal contribuente, non essendo, quindi, sufficiente la dimostrazione che il medesimo risultato di natura economica od organizzativo, possa essere raggiunto anche mediante l'utilizzo di altro strumento negoziale che comporti un maggiore carico fiscale, atteso che la scelta tra i diversi strumenti negoziali è riservata in via esclusiva all'operatore economico quale esercizio della propria autonomia negoziale e della libera attività d'impresa.

5. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia ancora la violazione dell'art. 37 bis Dpr n. 600/73 ed il vizio di omessa od insufficiente motivazione (art. 360 co 1 nn. 3 e 5 c.p.c.), in punto di omessa individuazione di un effettivo "risparmio fiscale" (asseritamente tradottosi -secondo quanto ritenuto dalla CTR -in una minore imposizione IRPEG ed IRAP) conseguito, quale unico scopo della operazione, dalla società con la deduzione dei canoni di leasing, rispetto alle imposte che la società avrebbe dovuto versare qualora non avesse posto in essere il comportamento elusivo.

La società richiama in proposito le argomentazioni svolte nella sentenza, a lei favorevole, dal Giudice di prime cure il quale aveva affermato che la incontestata solidità finanziaria ed economica della società poteva indurre a ritenere consentita "il vantaggio dello spostamento del versamento delle imposte a seguito dell'utilizzo di più consistenti deduzioni fiscali nei primi anni, è probabile che abbia avuto un'influenza limitata nella scelta rispetto a società con maggiori difficoltà economiche..." e che la operazione di sale & lease back "di per sé legittima al fine di poter disporre nell'immediato di una consistente liquidità da destituire all'attività aziendale" rientrava tra le scelte riservate al potere discrezionale dell'imprenditore.

6. Con il quinto motivo la società deduce violazione dell'art. 37 bis Dpr n. 600/73 e vizio logico di motivazione, in relazione alla inesatta valutazione degli elementi indiziari compiuta dai Giudici di appello, in ordine alla affermata inesistenza di un reale fine economico della operazione di sale & lease back, rispetto allo scopo di conseguire il risparmio d'imposta.

Assume la società che : 1 -la solidità finanziaria e la buona liquidità della società non integrano indizio grave e preciso della assenza di ragione economica della operazione; 2- a fronte di diversi regimi fiscali dell'ammortamento per i beni immobili strumentali e della deduzione dei canoni di leasing, rientrava nelle libere scelte discrezionali riservate alla autonomia dei privati optare per lo schema negoziale ritenuto più conveniente agli interessi della impresa; 3-i diversi regimi fiscali dell'ammortamento degli immobili e della deduzione dei canoni di leasing, sono disciplinati dalle nonne sulle II.DD., con la conseguenza che i vantaggi che possono essere ottenuti con l'applicazione dell'uno, piuttosto che dell'altro regime, non potrebbero mai essere considerati "indebiti" in quanto entrambi previsti e consentiti dalla legge; la circostanza che la deduzione dei canoni di leasing venga effettuata per importi maggiori delle quote di ammortamento ordinario degli immobili è ammessa e voluta dalla legge; 4-la differenza di vantaggi tra i due regimi fiscali è meramente apparente, in quanto nel lungo termine gli effetti fiscali



vengono a rendersi sostanzialmente equivalenti (alla maggiore deduzione iniziale del leasing, corrisponde un successivo incremento della base imponibile al termine della durata del contratto, potendo invece continuare il proprietario dell'immobile a detrarre le quote di ammortamento).

7. Le diverse censure, come sopra riportate, possono essere trattate congiuntamente, in quanto 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, 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 pie, 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' "indebito" 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 deviarne 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 artificiose"), 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. 65, 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 E. GmbH si è avvalsa utilizzando il regime fiscale più favorevole previsto dall'art. 67 co 8 (vecchio) TUIR (applicabile "ratione temporis" al contratto stipulato in data 28.9.2001). La indicata norma tributaria, infatti, in relazione ai contratti di leasing finanziario aventi ad oggetto beni immobili, consentiva 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, attesa "la indiscussa solidità finanziaria della società"; 2-che la cessione della proprietà del fabbricato industriale non rifletteva il reale valore patrimoniale dell'immobile, atteso che la liquidità acquisita dalla società alienante doveva essere decurtata dalla maxi-rata da questa stessa corrisposta alla società acquirente-concedente in leasing; 3-che dai documenti trasmessi dalla società di leasing alla banca Cassa di Risparmio della Provincia di Bolzano, intervenuta nella complessa operazione finanziaria, risultava che la operazione era stata eseguita eminentemente per fruire di un regime fiscale più favorevole), 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 effettivamente 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 TU1R - già art. 67 co2 TU1R-), 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.

In relazione a tale aspetto non coglie quindi nel segno la censura di omessa comparazione delle attività negoziali (elusiva e non) e dei diversi regimi fiscali applicabili, rivolta alla CTR tenuto conto che indipendentemente da ogni valutazione circa la correttezza della soluzione adottata- la Commissione tributaria, ponendo a raffronto le diverse situazioni concernenti il più favorevole regime di deducibilità dei canoni di leasing ed il regime fiscale meno favorevole della deducibilità degli interessi passivi (dalla non perspicua motivazione della sentenza di appello emerge che la CTR ha ritenuto elusiva la operazione di "sale & lease back" in quanto la società avrebbe potuto -ed a quanto è dato evincere dalla motivazione della CTR, dovuto- procurarsi la liquidità mediante la stipula di un normale "contratto di mutuo". Occorre tuttavia precisare che le considerazioni esposte dal Collegio nell'esame del motivo di ricorso per cassazione non verrebbero ad essere modificate nel caso in cui la comparazione avesse avuto ad oggetto il regime delle quote di ammortamento del costo sostenuto da E GmbH per l'acquisto del bene immobile) non sembra essersi discostata dalla disposizione dell'art. 37 bis, comma 2, del Dpr n. 600/73 secondo cui debbono essere applicate "le imposte determinate in base alle disposizioni eluse".

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. 1322 co 2 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 E. GmbH, C.L. Banca s.p.a, e Cassa di Risparmio di Bolzano, se pure attuata attraverso la stipula di un lecito contratto di "sale & lease back" stipulato da E con la società di leasing 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 finanziamento bancario (di importo pari al prezzo di acquisto dell'immobile effettivamente corrisposto da C.L. ad E 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 maggiore deducibilità dei canoni di leasing rispetto ai soli interessi passivi che sarebbero stati deducibili con la stipula di un contratto di mutuo.



La ricostruzione della vicenda negoziale operata dalla Commissione tributaria 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 E., 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 "i/i 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 antiggiuridica").

Esercitata tale facoltà di scelta l'operatore rimane soggetto al regime fiscale previsto in relazione ai presupposti impositivi od agevolativi considerati dalla nonna 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 pervengono 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 -CFL- 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 CFL 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 ali interessati dovessero corrispondere UVA. 32. Lina 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 Ut 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. Ili sez. 21.7.2004 n. 13580; id. Ili 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 c 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 perché 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 affinché 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: 1- nella solidità e buona liquidità della impresa che non giustificava il negozio di finanziamento con la cessione dell'immobile; 2-nel rilevante importo della maxi-rata iniziale del leasing, pari a circa 1/3 del corrispettivo; 3-nei documenti raccolti presso C.L. , dai quali emergeva che la operazione veniva condotta solo per motivi fiscali.

Tali elementi vengono considerati dai Giudici di merito sintomatici dell'abuso di diritto tributario.

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: 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 alla attuazione dello schema del contratto di "sale & lease back" affermatosi nella prassi commerciale, e dunque viene meno anche la efficacia indiziaria di tale circostanza.

Ne segue che alcuna espressione di anomalia od irragionevolezza rispetto alle ordinarie logiche d'impresa può essere rinvenuta negli elementi indiziari sopra a indicati, bene essendo rimessa all'esercizio della autonomia privata, di cui la libera iniziativa economica ex art. 41 col 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 pregressi debiti o passività bancarie mediante l'acquisizione di nuova liquidità a condizioni di finanziamento ritenute convenienti a giudizio della stessa impresa (quanto a tasso di interesse e scadenze previste per la restituzione dei canoni). E tale libertà d'impresa non solo non è - né potrebbe essere- disconosciuta dall'ordinamento tributario, 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 Penante, 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 nella specie non sono emerse, alla stregua dell'accertamento condotto dalla CTR, elementi di "alterazione" della causa concreta del negozio di "sale e lease back", ne segue che difetta del tutto, nella fattispecie in esame, l'elemento obiettivo di un uso "distorto" degli strumenti negoziali o di una "anomalia" 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 E. 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 procurarsi un nuovo 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 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 sulle imposte sui redditi che sarebbero state applicate laddove, rimanendo proprietaria dell'immobile, avesse stipulato con la banca un nuovo finanziamento: 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.

I motivi, terzo -limitatamente alla censura dedotta in relazione al vizio di violazione dell'art. 37 bis Dpr n. 600/73-, quarto e quinto del ricorso per cassazione, debbono in conseguenza ritenersi fondati.

8. In conclusione il ricorso deve essere accolto quanto al terzo, quarto e quinto motivo (inammissibile il primo ed infondato il secondo motivo), la sentenza impugnata deve essere cassata e, non occorrendo procedere ad ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito ex art. 384 co. 2 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.

- accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata c, 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 € 5.000,00 per compensi, € 200,00 per esborsi, oltre accessori di legge, dichiarando compensate le spese relative ai gradi di merito.

