

Con sentenza n. 29936 del 27 ottobre 2023, la sezione tributaria della Corte di Cassazione ha affermato che dalla stipula di un leasing traslativo all'interno di stesso gruppo societario non si può desumere l'uso distorto di strumenti negoziali al fine di conseguire ingiustificati vantaggi fiscali.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, in materia tributaria vi è abuso del diritto, il cui divieto costituisce principio generale antielusivo, quando l'operazione economica è volta al conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, ancorché non contrastante con alcuna disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione (Cass. civ., 6 giugno 2019, n. 15321). Con specifico riferimento alla disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, la Suprema Corte (Cass. civ. 5155/2016; conf.: Cass. 30404/2018), ha composto, con chiarezza, il quadro giurisprudenziale (nazionale ed Eurounitario) e normativo di riferimento, precisando che: a) integra gli estremi del comportamento abusivo quell'operazione economica che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate, sia del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento predominante e assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale se quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta (Cass. civ., 10 dicembre 2014, n. 25972); b) la prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato (Cass. civ., 21 gennaio 2009, n. 1465) e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate; c) non è configurabile l'abuso del diritto se non sia stato provato dall'ufficio il vantaggio fiscale che sarebbe derivato al contribuente accertato dalla manipolazione degli schemi contrattuali classici (Cass. civ., 22 settembre 2010, n. 20029); d) il carattere abusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, quindi, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale (Cass. civ., sez. un., 23 dicembre 2008, n. 30055; Corte di giustizia, UE nei casi 3M Italia, Halifax, Part. Service), presuppone quanto meno l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dai contraenti, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito (Cass. civ., 30 novembre 2012, n. 21390) e si deve indagare se vi sia reale fungibilità con le soluzioni eventualmente prospettate dal fisco (Cass. civ., 26 febbraio 2014, n. 4604).

Al fine di perseguire la pianificazione fiscale aggressiva, la Commissione Europea ha diramato la raccomandazione 2012/772/UE agli Stati membri ad intervenire ogniqualvolta vi sia *"una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale"* (montages artificiels, artificial arrangement, meccanismo artificial nelle diverse lingue). A tal fine ha precisato che *"una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale"* (p. 4.4.), o più esattamente di *"sostanza economica"* (p. 4.2.), e *"consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali"*, mentre *"una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso"* (Cass. civ., 14 gennaio 2015, n. 438). Nella stessa direzione si è mosso anche il legislatore nazionale, che ha introdotto l'art. 10 bis, Statuto dei diritti del contribuente, stabilendo che: *"Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti"* (comma 1) e che *"si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali (...); b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario"*, precisando che *"Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato"* (comma 2), per poi chiarire che *"ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti*

dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale" (comma 4), *"non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente"* (comma 3). La Suprema Corte ha quindi precisato che il suddetto art. 10-bis, svolge una fondamentale opera di interpretazione del disposto di cui al d.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, avendo un perimetro che va ben al di là delle condotte ivi indicate, costituendo espressione di un principio generale che ricomprende tutte le condotte abusive, ove venga riscontrata la sussistenza dei parametri normativi. Si è precisato, infatti, che il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, rinvenibile negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano oltre che nei principi comunitari (Cass. civ., 2 febbraio 2021, n. 2224; Cass. civ., 17 novembre 2022, n. 33973). Il riferimento, contenuto nell'art. 10-bis, anche agli atti e ai contratti, anche tra loro collegati, consente di valutare la sussistenza dell'abuso del diritto alla luce di una complessiva e articolata attività che coinvolga diversi soggetti i cui atti negoziali siano collegati tra loro, purché si accerti che le suddette attività negoziali siano prive di sostanza economica che, peraltro, può essere individuata quando la qualificazione delle stesse non sia coerente con il fondamento giuridico del loro insieme e non siano utilizzati in conformità alle logiche di mercato. In sostanza, alla luce dei suddetti principi, la configurabilità di una ipotesi di abuso del diritto va individuata accertando, in primo luogo, se il complesso delle operazioni negoziali, cui fa riferimento il giudice del gravame, fosse di per sé privo di sostanza economica e idoneo a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sotto tale profilo, l'esistenza di una attività negoziale che coinvolga un gruppo di società non è elemento di per sé solo sufficiente a ritenere che sussista un abuso del diritto, essendo necessario verificare la mancanza di una sostanza economica dei suddetti atti, secondo quanto sopra rappresentato. La natura infragruppo delle operazioni e il fatto che, in una vicenda negoziale, siano coinvolti soggetti appartenenti al medesimo gruppo sociale, costituisce, normalmente, attività che trova giustificazione proprio all'interno dello stesso ed è in funzione della regolamentazione degli assetti organizzativi infragruppo, essendo volta a limitare le spese massimizzando l'efficienza dell'operazione che, generalmente, è svolta in base alla funzione di controllo e di coordinamento della società capogruppo. D'altro lato, il ricorso allo strumento del leasing traslativo è, in generale, riconosciuto dallo stesso legislatore tributario, che all'art. 102, comma 7, TUIR, ha espressamente previsto la deducibilità dei canoni di locazione da parte del concessionario, e tale strumento è considerato utilizzabile in via alternativa rispetto alla scelta economica di procedere all'acquisto del bene, per il quale, invece, vale la regola di un maggiore periodo temporale di ammortamento dei costi di acquisto. Il fatto che, pertanto, il negozio di leasing traslativo sia stato stipulato in luogo dell'atto di acquisto del bene, seppure all'interno di un gruppo societario, non può condurre, sic et simpliciter, a ritenere che lo stesso costituisca una distorsione dello strumento giuridico utilizzato, dovendosi invece verificare e accertare se alla base della stipula di questo e dei negozi ad esso collegati, vi sia stato un uso distorto degli strumenti negoziali al fine di perseguire indebiti vantaggi fiscali. Quel che, dunque, deve essere accertato è che le operazioni negoziali operate all'interno del gruppo societario siano caratterizzate da indici di distorsione o anomalia che portano le stesse al di fuori del piano della legittima libertà negoziale anche all'intero del gruppo societario, in quanto, in realtà, dirette al perseguimento di significativi vantaggi fiscali non giustificati.