



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI FIRENZE

SEZIONE 17

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ANDRONIO	LUIGI	Presidente
<input type="checkbox"/>	CANNIZZARO	MARIA	Relatore
<input type="checkbox"/>	TURCO	ALESSANDRO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 388/2015 depositato il 18/02/2015

- avverso la sentenza n. 777/2014 Sez:6 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di FIRENZE contro:

difeso da:
FRANSONI AVV. GUGLIELMO
CORSO ITALIA 29 50100 FIRENZE

e da
PADOVANI AVV. FRANCESCO
CORSO ITALIA 29 50100 FIRENZE

e da
RUSSO AVV. PASQUALE
CORSO ITALI 29 50123 FIRENZE

proposto dall'appellante:
DIREZIONE REGIONALE TOSCANA UFFICIO CONTENZIOSO

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TzB030200163/2012 IRES-FISC.PRIV. 2007
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TzB030200163/2012 IVA-ALIQUOTE 2007

SEZIONE

N° 17

REG.GENERALE

N° 388/2015

UDIENZA DEL

07/03/2016 ore 09:30

N°

648/2016

PRONUNCIATA IL:

7.3.2016

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

7.4.2016

Il Segretario

[Signature]

Con sentenza emessa dalla commissione tributaria provinciale di Firenze in data 26 maggio 2014, veniva accolto il ricorso proposto dal ricorrente L. quale incorporante del
avverso avvisi di accertamento imposta Iva anno 2007 derivanti da un recupero a tassazione di tale imposta basata sulla riqualificazione di tre contratti di leasing di altre tante imbarcazioni, quali atti di compravendita anziché di locazione finanziaria. L'agenzia delle entrate si era basata sulla previsione contrattuale di un maxi canone iniziale di importo superiore al 40% del valore del finanziamento per rilevare l'abusivo ricorso al contratto di leasing in luogo di quello di compravendita, che sarebbe stato adottato unicamente per godere dei benefici previsti in materia di leasing nautico consistenti nell'abbattimento dell'imponibile in base alle percentuali fornite dall'agenzia delle entrate con la circolare numero 4911 del 7 giugno 2003. Aveva conseguentemente sottoposto a tassazione le relative operazioni come se si trattasse di un contratto di compravendita. Rilevava la commissione di primo grado, premessa l'infondatezza della doglianza di parte ricorrente della violazione del principio del contraddittorio, l'erroneità di tale impostazione giuridica poiché il contratto di leasing attribuisce al conduttore non il possesso del bene ma la mera detenzione e il legislatore ha inquadrato il contratto di leasing (articoli 7,4 comma F dell'articolo uno d.p.r. 633/72, come contratto avente ad oggetto prestazioni di servizi, qualificazione incompatibile con gli effetti traslativi di una cessione di beni, che comporta potere di disposizione uti dominus. Non vi erano secondo la commissione neppure gli elementi sintomatici dell'abuso di diritto: 1) vantaggio fiscale; 2) aggiramento di norme; 3) assenza di ragione economica apprezzabile dell'operazione. Difatti nonostante la previsione della maxi rata iniziale, stante la particolare natura del bene oggetto di leasing doveva considerarsi la sussistenza di ragioni economicamente apprezzabili nella conclusione dei siffatti contratti, tenendo conto della necessità di una maggiore garanzia da parte della società di leasing, connaturata alla intrinseca mobilità del bene imbarcazione e della necessità di ottenere una maggiore garanzia per l'adempimento dell'obbligazione. Escluso l'abuso del diritto veniva pertanto accolto il ricorso della contribuente.

Avverso la presente sentenza proponeva appello l'agenzia delle entrate lamentando l'erroneità della soluzione adottata dal primo giudice.

- intanto la commissione tributaria provinciale avrebbe errato nell'inquadrare la fattispecie nell'ambito dell'articolo 37 bis d.p.r. 600/73 richiamandosi alla previsione tassativa dei fenomeni elusivi ivi contenuti, (aggiramento di obblighi o divieti previste dall'ordinamento, mancanza di valide ragioni economiche, indebito risparmio di imposta), che doveva essere tenuta ben distinta dalla figura generale dell'abuso di diritto, integrata dal comportamento di colui che pur non violando formalmente specifiche disposizioni, utilizza la normativa per ottenere un risultato contrastante con i principi dell'ordinamento tributario statale e comunitario. Nel far ciò ha dunque errato nell'individuazione degli elementi costitutivi della fattispecie e dunque anche nell'attribuzione alle parti dell'onere probatorio.

-- in materia di abuso del diritto, l'onere probatorio è invertito poiché a fronte degli elementi indiziari gravi precisi e concordanti poste alla base del disegno elusivo, neppure presi sufficientemente in considerazione dalla sentenza di primo grado, non è stato dato rilievo alla mancanza di prova contraria, incombendo sul contribuente l'onere di fornire la prova dell'esistenza delle alternative o concorrenti ragioni economiche dell'operazione in esame (Cass. 4 aprile 2008 numero 8772).

-- vi erano delle particolari anomalie nei contratti: in primo luogo la previsione di un maxi canone in misura superiore al 40% che rappresenta una sorta di pagamento anticipato di gran parte del valore dell'imbarcazione che, rilevando una forte disponibilità finanziaria e patrimoniale dell'utilizzatore, porterebbe a far ritenere che la causa del contratto sia diversa da quella tipica del contratto di leasing. L'anomalia di tale percentuale era stata rilevata dall'agenzia delle entrate basandosi sulle medie elaborate dalla Assilea (associazione italiana società di leasing) secondo la quale nel 2005 il 73,9% dei contratti di leasing nautico prevedeva maxi canone fra il 30 e il 40% del valore. La controparte non aveva neppure spiegato le ragioni per le quali la maxi rata era stata invece determinata in misura superiore alla media citata. Ancora un ulteriore elemento sintomatico dell'uso strumentale del contratto di leasing doveva

ravvisarsi nell'esiguità del prezzo di riscatto, talora decisamente irrisorio. Contestava l'ufficio le giustificazioni circa la previsione del maxi canone addotte dalla ricorrente e recepite dalla commissione di primo grado ritenendole del tutto generiche e riferibili comunque all'intero settore. Nel caso di specie l'abusivo ricorso al contratto di leasing avrebbe invece agevolato il debitore d'imposta, centro leasing, che avrebbe goduto indebitamente delle agevolazioni sulla forfettizzazione della base imponibile. Lamentava ancora l'appellante come la sentenza di primo grado avesse ommesso di considerare l'ulteriore argomentazione per la quale, in base alla giurisprudenza della corte di giustizia europea, si ha "cessioni" di un bene ogni volta che venga disposto il trasferimento del potere di disporre come proprietario, a prescindere dalle qualificazioni giuridiche che abbiano prodotto il medesimo risultato. Peraltro trattandosi nel caso di specie pacificamente della cosiddetta ipotesi di leasing traslativo, nel quale secondo l'interpretazione di Cass sez U n. 65 del 1993 "... Le parti già al momento della formazione del consenso prevedono che il bene, con riguardo alla sua natura all'uso programmate alla durata del rapporto, è destinato a conservare, alla scadenza contrattuale, un valore residuo particolarmente apprezzabile per l'utilizzatore, in quanto notevolmente superiore al prezzo di opzione, sicché il trasferimento del bene all'utilizzatore non costituisce, come nel leasing tradizionale, un'eventualità del tutto marginale ed accessoria, ma rientra nella funzione assegnata dalle parti al contratto", doveva vieppiù ritenersi che nei contratti in questione si individuasse un'ipotesi di cessione dei beni rispondente alla citata sesta direttiva comunitaria.

Chiedeva conseguentemente la riforma della sentenza impugnata e l'accoglimento dell'appello. Si costituiva sua volta la parte contribuente chiedendo, in via preliminare pronunce sull'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione delle regole del procedimento ex articolo 37 bis comma quattro d.p.r. numero 600/73, nel merito la conferma della sentenza di primo grado, in via subordinata l'annullamento delle sanzioni.

Ritiene la commissione, in esito all'udienza e sentite le parti, che la sentenza di primo grado vada confermata stante l'infondatezza dei motivi d'appello. Va osservato come nell'esame di merito si possa prescindere anche dall'inquadramento teorico e dalla relazione tra le previsioni dell'articolo 37 bis d.p.r. 600/73, rispetto alla più generale figura dell'abuso del diritto di elaborazione giurisprudenziale quale principio di immanente espressione del sistema fiscale, sollevato dall'appellante, in quanto non ricorrono nel caso di specie neppure gli elementi indiziari, gravi precisi e concordanti, prospettati dall'ufficio a sostegno dell'avviso di accertamento, rispetto ai quali graverebbe, per inversione dell'onere della prova sul contribuente, la prova contraria.

Difatti i dati indiziari posti dall'agenzia delle entrate alla base dell'accertamento dovrebbero difatti porre in risalto anomalie tali da evidenziare che il contratto risponda a ragioni estranee alla causa tipica del leasing, sottintendendosi piuttosto la realizzazione di un contratto di compravendita.

Quale particolare elemento sintomatico l'agenzia delle entrate addita l'entità del maxi canone iniziale, in quanto fattore indicativo di una particolare disponibilità finanziaria del fruitore che lo porrebbe in contrasto con la causa tipica del contratto di leasing.

Tuttavia tale elemento appare già di per sé equivoco, sia perché, soccorre l'ovvia considerazione che, trattandosi di cifre ingenti non è indifferente per il fruitore disporre di un finanziamento che copra almeno la metà del bene acquistato, di talché c'è un interesse economicamente apprezzabile al contratto di leasing, da parte di entrambi i contraenti, considerando che anche la società di leasing, in relazione al particolare elevato valore dei beni e alla loro facile occultabilità, sopporta rischio superiore certamente all'ordinario, bilanciabile attraverso previsioni di anticipi più elevati rispetto a quelli di altri settori.

D'altra parte i maxi anticipi nel caso di specie si attestano su percentuali di poco superiori a quelle medie del settore (precisamente come indicato dall'appellata variano dallo 0,1% al 10%) giacché la media presuppone la considerazione di fattori di calcolo eccedenti sia per eccesso che per difetto; la stessa

indicazione media, documentata in atti, attesta la usualità del ricorso nella nautica (in evidente ossequio alle particolarità sopra enunciate) a pattuizioni di canoni iniziali di importo ben superiore a quelli riscontrati in altri settori economici, il che priva la differenza di cui oggi si tratta, dei connotati di abnormità ed anomalia rispetto alla causa contrattuale di leasing.

Economicamente consequenziale appare quindi anche l'ulteriore tratto additato come anomalo dall'agenzia delle entrate, consistente nella esiguità del prezzo di riscatto, visto che alla scadenza contrattuale anche per effetto delle rate intermedie, il prezzo risulta quasi integralmente corrisposto, e che non è prevista alcuna soglia limite per i contratti di leasing.

Ma ciò che è dirimente è che pur tenendo conto degli elementi sopra citati, a riprova della loro scarsa valenza indiziaria, non muta la causa del contratto, il che impedisce di operare la pretesa riqualificazione giuridica del contratto in senso sostanziale, assimilandone gli effetti a quelli traslativi della proprietà. È Pacifico che pur nel caso del c.d. leasing traslativo, giuridicamente lecito, qual è quello in esame, la funzione del contratto è quella tipica del finanziamento, funzione che soprattutto in considerazione degli importi elevati non risulta nel caso di specie affatto secondaria o trascurabile, non producendosi per contro alcun effetto traslativo neppure di fatto, non realizzandosi la trasmissione al fruitore del diritto di proprietà né del possesso in senso tecnico, rimanendo egli fino al momento del riscatto un semplice detentore. In altri termini non si realizza un'alterazione della causa del contratto di leasing che possa portare a traslare la funzione di finanziamento in quella di trasmissione quantomeno delle prerogative principali connesse al diritto di proprietà. Di talché anche l'obiezione relativa alla diversa portata che nella giurisprudenza della corte di giustizia comunitaria avrebbe il concetto di proprietà, da riguardarsi in senso sostanzialistico, si rivela scarsamente pertinente.

In altri termini anche lo stesso concetto di abuso del diritto, trova un limite nella legittima modulazione degli interessi delle parti nell'ambito dell'autonomia contrattuale, dove permanga all'evidenza come nel caso di specie, l'effetto giuridico tipico della regolamentazione pattizia posta in essere, e non si riscontri per contro la realizzazione neppure indiretta dei diversi effetti giuridici cui la amministrazione ancora la pretesa tributaria. La particolarità della questione e l'assenza di significativi precedenti giurisprudenziali, giustificano la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Firenze, respinge l'appello. Compensa le spese.

Firenze 7 marzo 2016.

Il relatore



il presidente

