

UN CASO DI ABUSO DEL DIRITTO

di Giovambattista Palumbo

Con la recente sentenza n. 1123/6/14, depositata in data 06 ottobre 2014, la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze ha respinto i ricorsi riuniti di un contribuente, relativi ad una controversia su avvisi di accertamento e provvedimenti di irrogazione sanzioni, in tema di abuso del diritto. Le motivazioni di merito e la descrizione dei casi che, concretamente, al di là delle mere dissertazioni di principio, possono costituire abuso del diritto, possono dunque senz'altro contribuire a delineare meglio un concetto così tanto dibattuto.

Il fatto

Per comprendere la fattispecie oggetto di contenzioso una sintesi dei fatti è innanzitutto necessaria.

Una Srl, facente parte di un grosso gruppo multinazionale, fino al 1995 era proprietaria di un complesso industriale oggetto delle operazioni che hanno poi dato adito alle contestazioni.

Nel 1995 tale società cede alla sua controllante il complesso immobiliare citato e di fatto diventa una società non operativa.

La controllante concede quindi in locazione il complesso ad un'altra società dello stesso Gruppo, la quale, nel 1999, manifesta espressamente (come da verbale del cda) l'intenzione di acquisire il complesso immobiliare.

Il 05.01.2000 la capogruppo italiana della multinazionale, controllante sia della originaria società proprietaria dell'immobile che della società che lo aveva detenuto negli ultimi anni in locazione, cede però il complesso immobiliare non a quest'ultima, ma nuovamente alla prima società, che solo 5 anni prima gliela aveva ceduto, per un importo di L. 51.000.000.000 oltre IVA (per L. 10.2000.000.000).

Tale società, originaria proprietaria dell'immobile, reperisce peraltro le risorse finanziarie per l'acquisto del complesso industriale (L. 50.000.000.000) attraverso un finanziamento con la finanziaria dello stesso Gruppo societario (anche se in realtà, dai bonifici bancari relativi al finanziamento, risulta che l'ordinante è la casa madre estera del gruppo e che, peraltro, è la stessa società venditrice dell'immobile, la capogruppo italiana, che, in realtà, concede un finanziamento di L.

50.000.000.000 alla casamadre estera, che poi lo passa alla società “formalmente” acquirente).

Sempre il 05.01.2000 (lo stesso giorno cioè in cui risulta averlo acquistato), la società formalmente acquirente cede quindi nuovamente il complesso immobiliare in locazione finanziaria alla stessa società, che già lo deteneva in locazione, per un importo complessivo di L. 70.411.390.011 oltre IVA, suddiviso in 36 rate trimestrali di L. 1.955.871.945 + IVA.

In pratica, quindi, come sopra evidenziato, 50.000.000.000 dei 51.000.000.000, che la società acquirente versa per l’acquisto dell’immobile, poi dato in locazione finanziaria ad altra controllata del Gruppo, le sono in realtà già stati dati (tramite finanziamento alla capogruppo estera, che poi li ha girati all’acquirente tramite bonifici bancari) dalla stessa società venditrice dell’immobile.

Qual è allora la ratio economica (dal punto di vista della capogruppo italiana) di ricevere, in sostanza, per un immobile che vale 51.000.000.000 di vecchie lire solo L. 1.000.000.000?

Dalla descrizione dei suddetti passaggi appariva allora evidente la (illecita) pianificazione fiscale, potutasi realizzare solo grazie al controllo di gruppo e all’assenza di autonomia decisionale delle controllate.

Flusso “sostanziale” e flusso “formale”

Nella fattispecie in esame era dunque necessario individuare i due flussi oggetto della pianificazione, evidenziando, da una parte, il flusso “formale” e dall’altra quello “sostanziale” (come rilevato dall’Ufficio), sia del passaggio dell’immobile che delle risorse finanziarie per il suo acquisto.

Le conseguenze fiscali che formavano l’oggetto dell’accertamento erano infatti semplicemente la conseguenza del flusso sostanziale rilevato.

<p><i>Flusso formale (abusivo) della cessione dell'immobile</i></p> <p>Alfa (originaria proprietaria dell'immobile) cede il complesso a Beta (capogruppo italiana) ◇ Beta (ri)cede il complesso a Alfa ◇ Alfa concede in locazione finanziaria il complesso a Gamma (altra controllata del Gruppo).</p>	<p><i>Flusso sostanziale (riqualificato) della cessione dell'immobile</i></p> <p>Alfa (originaria proprietaria dell'immobile) cede il complesso a Beta (capogruppo italiana) ◇ Beta cede il complesso a Gamma (altra controllata del Gruppo).</p>
	<p>Alfa è dunque meramente interposta nella compravendita dell'immobile che, in realtà, avviene (rectius: dovrebbe avvenire) tra Beta e Gamma.</p> <p>Il contratto di leasing finanziario tra Alfa e Gamma è dunque finalizzato a consentire il risparmio di imposta derivante dalla deduzione dei canoni di leasing, al posto della deduzione delle quote di ammortamento, "spalmate" in un lasso di tempo molto più ampio.</p>
<p><i>Flusso formale finanziamento per acquisto</i></p> <p>Alfa (originaria proprietaria dell'immobile e attuale acquirente) stipula finanziamento con Delta (società finanziaria del Gruppo) ◇ Alfa, con tale finanziamento, paga Beta (capogruppo italiana) per l'acquisto dell'immobile da concedere poi in locazione a Gamma (altra controllata del Gruppo).</p>	<p><i>Flusso sostanziale finanziamento per acquisto</i></p> <p>Beta (capogruppo italiana) finanzia Epsilon (capogruppo estera) ◇ Alfa (originaria proprietaria dell'immobile e attuale acquirente) riceve risorse da Epsilon con cui paga a Beta (capogruppo italiana ed attuale venditore) l'importo per l'acquisto dell'immobile.</p>
	<p>In sostanza l'acquisto dell'immobile da parte di Alfa (acquirente) avviene con risorse finanziarie della stessa Beta (venditrice).</p>

La legittimità del recupero dipendeva dunque dal giudizio in ordine alla maggiore o minore verosimiglianza della realtà economica dell'operazione, come prospettata dal contribuente o come accertata dall'Ufficio.

Laddove infatti la versione sostanziale evidenziata dall'Ufficio, sia in base all'evidenza cronologica dei vari passaggi temporali dell'operazione nel suo complesso, sia in base ai vantaggi fiscali altrimenti non ottenibili, fosse stata ritenuta (come poi in effetti ritenuta) più verosimile di quella formale adottata dal contribuente, i recuperi a tassazione sollevati dall'Ufficio avrebbero costituito una mera, automatica, conseguenza dell'applicazione della normativa fiscale alla realtà economica sostanziale "camuffata" dal contribuente sotto altra, solo apparente, forma.

In base alla ricostruzione dell'Ufficio la Alfa Srl (originaria proprietaria dell'immobile e attuale acquirente) era infatti meramente interposta nella compravendita dell'immobile, che, in realtà, avveniva (rectius: sarebbe dovuto avvenire) direttamente tra Beta SpA (capogruppo italiana detentore dell'immobile) e Gamma SpA (altra controllata).

Il contratto di leasing finanziario tra Alfa Srl e Gamma SpA era dunque solo finalizzato a consentire il risparmio di imposta di quest'ultima, derivante dalla deduzione dei canoni di leasing in 8 anni, al posto della deduzione delle quote di ammortamento, consentite in caso di acquisto in proprietà in 33 anni.

Tali conclusioni erano del resto anche avvalorate dal fatto che, in sostanza, come visto, l'acquisto dell'immobile da parte della Alfa Srl era avvenuto con risorse finanziarie della stessa Beta SpA, parte venditrice. Qual'era dunque la ratio economica sottesa ad una tale circostanza?

L'abuso del diritto

Il contribuente affermava dunque che la fattispecie oggetto del contenzioso era del tutto estranea al fenomeno dell'abuso del diritto, dato che non sarebbe stato ravvisabile nel caso di specie il vantaggio fiscale.

L'Ufficio faceva allora presente che ciò che doveva essere appurato era quale fosse il vero scopo dell'operazione nel suo complesso.

A tal fine, secondo l'Ufficio, risultava evidente che lo scopo economico e giuridico dell'operazione, formalmente indicato nel contratto di locazione finanziaria, non era quello realmente perseguito dai soggetti coinvolti.

L'intera operazione era infatti priva di valide ragioni economiche (vera linea di confine tra legittimo risparmio di imposta ed abuso del diritto) ed era stata predisposta per meri, essenziali o comunque prevalenti, fini di risparmio fiscale di gruppo.

La controllante italiana (Beta SpA) infatti esercitava sulle altre società del gruppo non un semplice controllo giuridico, connaturato alla funzione di azionista di controllo, ma un assoluto potere di ingerenza economica, fino alla sua completa sostituzione nel processo di formazione della volontà delle partecipate.

Proprio il grado di passività riscontrabile nel comportamento del soggetto interposto (Alfa Srl) misurava, ad avviso dell'Ufficio, il grado di divergenza esistente tra l'apparenza e l'effettività.

Il vantaggio fiscale perseguito ed ottenuto con l'operazione contestata (vantaggio che, secondo il ricorrente, non esisteva) era del resto evidente.

Come infatti ribadito anche dalla Commissione Tributaria Provinciale nella sentenza in commento, era più corretto parlare di più vantaggi fiscali:

- a. sia per quanto riguardava i canoni di locazione finanziaria artatamente dedotti in 8 anni dalla società (al posto della deduzione delle quote di ammortamento relative alla reale operazione di cessione e consentite, in caso di acquisto in proprietà, in 33 anni);
- b. sia per quanto concerneva gli interessi passivi (tasso 6,40%) dedotti dalla Gamma SpA (locataria) sul contratto di leasing e superiori anche a quelli sul finanziamento accesso dalla Alfa Srl (al 6,34%), meramente interposta come detto nella effettiva cessione dell'immobile alla Gamma SpA, calcolando dunque la differenza tra gli interessi passivi sul contratto di finanziamento per l'acquisto e gli interessi passivi sul contratto di leasing abusivo;
- c. sia per quanto riguardava la congruità (valore normale) dello stesso tasso di interesse applicato sulla citata operazione di finanziamento, formalmente erogato alla interposta Alfa Srl, ma diretto alla Gamma SpA, in violazione delle regole di transfer pricing;

- d. sia per l'illecita retrocessione del credito IVA conseguito dalla Alfa Srl con il negozio simulato;
- e. sia per l'illecita applicazione di ritenute convenzionali agevolate (al 10%, anziché al 12,5%), in quanto riferite a soggetto diverso (Epsilon, come risultava dai bonifici), rispetto a quello di cui all'affidavit (Delta LTD), in contrasto con il principio dell'effettivo beneficiario. Come espressamente stabilito dal Modello OCSE (art. 11), infatti, l'aliquota convenzionale non si applica laddove venga interposto un intermediario tra il beneficiario e l'erogante (laddove sono considerate beneficiarie le società che ricevono i pagamenti).

Come si vede, dunque, tutti questi recuperi, per un vantaggio fiscale non certo irrilevante, derivavano dalla contestazione della natura abusiva della originaria operazione di locazione finanziaria.

Tutti i vari passaggi, i cui riflessi fiscali venivano contestati, rappresentavano infatti fasi di un unico negozio indiretto, collegate tra di loro per meri fini di gruppo e al fine di ottenere illeciti vantaggi fiscali.

La decisione della Commissione Tributaria Provinciale

Come detto, dunque, la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze ha accolto in pieno le tesi dell'Amministrazione.

I giudici di primo grado affermano infatti che, come già ribadito in più pronunce dalla Suprema Corte, *“il generale divieto di abuso del diritto non si traduce nell'imposizione di ulteriori 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. Gli elementi che caratterizzano l'elusione sono:*

- a) l'utilizzo di strumenti giuridici;*
- b) l'assenza di valide ragioni economiche;*
- c) l'indebito vantaggio fiscale.*

La Commissione ritiene che sia fortemente presumibile che la società T., rimasta per lungo tempo inattiva e con capitale largamente insufficiente, sia stata opportunamente e tempestivamente rigenerata mediante un modesto aumento di capitale ed un cambiamento di oggetto (da immobilizzazione a finanziaria) e sia stata appositamente finanziata ... e che il contratto di locazione finanziaria sia stato stipulato al fine di consentire alla G. di lucrare risparmio fiscale dalla deduzione dei canoni della locazione finanziaria di tipo traslativo.”.

La Commissione di primo grado ha dunque ritenuto fondata la tesi dell'Ufficio, secondo la quale la locazione finanziaria era stata usata nel caso di specie *“in maniera distorta e cioè simulata per mascherare una compravendita ...”*, non trattandosi in sostanza *“di un insieme di operazioni, ciascuna di per sé lecita e consentita ...”*, essendo invece le operazioni in esame *“tutte preordinate a realizzare un unico disegno elusivo, perché poste in essere in modo simulato e comunque utilizzate per fini evidentemente diversi da quelli per i quali sono stati previsti”*.

Anche quanto all'applicazione delle sanzioni, poi, secondo i giudici di merito, nessuna esimente era invocabile.

Secondo la Commissione, infatti *“sussistendo abuso del diritto, le sanzioni sono applicabili, in quanto l'elusione presuppone comunque la infedeltà della dichiarazione, salvo loro disapplicazione per obiettiva incertezza.”*.

Conclusioni

Una volta compreso il meccanismo sotteso alla complicata operazione di gruppo tutto appare quindi in fondo abbastanza semplice, risultando altresì evidente, coem concluso anche dai giudici di prime cure, che il contratto simulato non può produrre effetti tra le parti e non può pregiudicare il diritto dell'Amministrazione alla percezione dell'esatto tributo (a carico dei vari soggetti intervenuti).

Tutto ruota insomma intorno all'avvenuta o non avvenuta simulazione e soprattutto al suo scopo.

Nel caso sopra ipotizzato soltanto l'effetto del negozio apparente sarebbe direttamente voluto dalle parti nei confronti del Fisco; effetto apparente che costituirebbe appunto il mezzo dell'evasione fiscale.

Anche la più recente evoluzione legislativa e giurisprudenziale riconosce del resto che, in luogo della mera qualificazione giuridica di un dato evento, occorre privilegiare la sostanza economica dell'operazione da rappresentare nel bilancio.

E' sicuramente sempre necessaria infatti una fase interpretativo-qualificatoria come premessa indispensabile dell'attività di accertamento tributario, una attività rivolta cioè a ricercare la comune (effettiva) intenzione delle parti contraenti, come disciplinata dagli artt.1362 e ss del Codice Civile.

L'autonomia contrattuale, in tale contesto, appare allora solo come lo schermo utilizzato per “mascherare” la fittizieta' dell'operazione, almeno così come formalmente prospettata, e comunque la sua non rispondenza al fine effettivamente perseguito dalle parti.

In tali casi sarà dunque possibile superare i limiti formali per consentire all'interprete di individuare l'effettivo scopo economico perseguito, anche indirettamente, dai contraenti e rinvenibile attraverso una valutazione del comportamento complessivo delle parti, anche posteriore alla conclusione del contratto.

E in particolare sarà necessario procedere alla valutazione di eventuali collegamenti negoziali al fine di una diversa qualificazione tributaria delle operazioni.

Sono infatti le stesse norme sull'interpretazione dei contratti (si pensi ad esempio all'art.1321 del c.c.) ad imporre all'interprete di ricercare la vera sostanza giuridica del negozio, al di là del *nomen iuris* o dell'apparenza creata dalle parti .

18 novembre 2014

Giovambattista Palumbo