

**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto:
abuso del diritto – leasing
traslativo - gruppo societario -

Composta da:

Biagio Virgilio	- Presidente -	
Enrico Manzon	- Consigliere -	
Lunella Caradonna	- Consigliere -	
Tania Hmeljak	- Consigliere -	PU – 28/09/2023
Giancarlo Triscari	- Consigliere relatore-	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 20497 del ruolo generale dell'anno 2015
proposto da:

G.K.N. Driveline Firenze s.p.a., in persona del legale rappresentante,
rappresentata e difesa dagli

per procura speciale a margine del



ricorso, elettivamente domiciliata in _____, presso
quest'ultimo difensore;

- *ricorrente principale* -

e da

G.K.N. Italia s.p.a., in persona del legale rappresentante,
rappresentata e difesa dagli

_____, presso

quest'ultimo difensore;

- *ricorrente principale* -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i
cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- *controricorrente e ricorrente incidentale* -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale
della Toscana, n. 1111/8/14, depositata in data 3 giugno 2014;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 28 settembre 2023
dal Consigliere Giancarlo Triscari;

sentito il Pubblico Ministero in persona del Sostituto procuratore
generale Dott. Tommaso Basile, che ha concluso chiedendo
l'accoglimento del nono e decimo motivo di ricorso principale, rigettati
i restanti motivi, e l'assorbimento del ricorso incidentale,

Fatti di causa

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che:
l'Agenzia delle entrate aveva notificato alle società GKN Driveline
Firenze s.p.a. (quale consolidata) e GKN Italia s.p.a. (quale
consolidante) quattro avvisi di accertamento, relativi ai periodi di



imposta dal 2002 al 2005, nonché una cartella di pagamento iscritta a ruolo a titolo provvisorio conseguente all'accertamento per l'anno 2011, con i quali si era proceduto al recupero di maggiori Irpeg/Ires, Irap e Iva, oltre alla irrogazione di sanzioni; in particolare, le pretese erano conseguenti ad un verifica fiscale che aveva riguardato la stipula di un contratto di leasing traslativo, avente ad oggetto un complesso immobiliare, tra la GKN Driveline Firenze s.p.a. e la società TAU s.r.l., facente parte del medesimo gruppo societario; secondo la ricostruzione operata in sede di verifica, il complesso immobiliare era di proprietà della società GKN-Birfield s.p.a. di Brunico ed era condotto in locazione ordinaria dalla società GKN Driveline Firenze s.p.a.; entrambe le società appartenevano ad un gruppo multinazionale con a capo la società GKN-PLC, controllante la società finanziaria GKN Finance LTD e la società capogruppo italiana GKN-Birfield s.p.a., che a sua volta controllava la stessa GKN Driveline Firenze e la TAU s.r.l.; successivamente, la società GK Driveline Firenze s.p.a. manifestò l'interesse all'acquisto della proprietà del complesso immobiliare; il complesso immobiliare, tuttavia, fu dapprima venduto alla TAU s.r.l. e, in pari data, questa lo concesse con leasing traslativo alla suddetta società; furono, altresì, stipulati, all'interno del gruppo societario, ulteriori accordi negoziali, in quanto l'acquisto della società TAU s.r.l. fu finanziato dalla società GKN Finance LTD, su disposizione della GKN-PLC, per un importo che, sommato al proprio capitale, corrispondeva al prezzo di acquisto del complesso immobiliare; in questo ambito, la scelta della stipula del contratto di leasing traslativo, in luogo del suo acquisto immediato, aveva portato l'amministrazione finanziaria a prospettare che tale diversa operazione negoziale avesse avuto, come unica motivazione, quella di ottenere indebitamente il vantaggio fiscale di potere dedurre i canoni di locazione per i nove anni di durata del contratto mentre, ove si fosse proceduto all'acquisto del complesso



immobiliare si sarebbe dovuto procedere alla più lunga e onerosa deduzione delle quote di ammortamento; in questo contesto, l'ufficio aveva quindi prospettato che l'operazione posta in essere fosse stata realizzata con abuso del diritto, posto che il contratto di leasing traslativo doveva essere considerato simulato, con interposizione fittizia della TAU s.r.l. nella effettiva compravendita avvenuta tra la GKN Driveline Firenze s.p.a. e la GKN Birfield s.p.a.; avverso i suddetti atti impositivi le società avevano proposto separati ricorsi che, previa riunione, erano stati accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Toscana ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: erano infondati i motivi di ricorso non esaminati dal giudice di primo grado in quanto assorbiti e riproposti dalle società in appello e relativi alla mancanza di motivazione degli atti impositivi, alla violazione del principio di buona fede nei rapporti tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, alla intervenuta prescrizione e agli effetti conseguenti di essa per gli esercizi successivi al 2000, nonché agli effetti della tassazione di gruppo su rilievi mossi per gli anni 2004 e 2005; erano fondati i motivi di appello prospettati dall'amministrazione finanziaria con specifico riferimento alla legittimità della pretesa, in particolare il giudice del gravame ha evidenziato che: il principio del divieto di abuso del diritto, applicabile anche oltre le specifiche ipotesi di cui all'art. 37bis, d.P.R. n. 600/1973, presuppone la concorrenza di tre elementi caratterizzanti, quali: l'utilizzo distorto di strumenti giuridici, l'assenza di valide autonome ragioni economiche e l'indebito vantaggio fiscale; nel caso di specie, l'uso distorto degli atti negoziali trovava riscontro nel fatto che il contratto di leasing traslativo era stato posto in essere in modalità parallela e coordinata con una pluralità di negozi funzionalmente



rilevanti in un contesto di collegamento societario di gruppo in cui ciascuno di tali atti negoziali aveva apportato un elemento concausale ai fini dell'ottenimento del risultato voluto; in questo ambito, era presumibile che la società TAU s.r.l., rimasta per lungo tempo inattiva e con capitale largamente insufficiente, era stata opportunamente rigenerata e appositamente finanziata all'interno dello stesso gruppo in misura corrispondente al costo dell'affare e che, dunque, il contratto di leasing traslativo era stato realizzato per consentire alla GKN Driveline Firenze s.p.a. di ottenere i vantaggi fiscali che ne erano derivati; infine, il giudice del gravame ha comunque ritenuto non applicabili le sanzioni. La società GKN Driveline Firenze s.p.a. ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a dodici motivi di censura e illustrato con successiva memoria; la società GKN Italia s.p.a. ha parimenti proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a dieci motivi di censura e illustrato con successiva memoria.

L'Agenzia delle entrate si è costituita depositando per ciascuno dei ricorsi proposti rispettivi controricorsi, illustrati con successiva memoria, e contenenti ricorso incidentale.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Tommaso Basile ha depositato le proprie conclusioni scritte, con le quali ha chiesto l'accoglimento del nono e decimo motivo dei ricorsi principali, rigettati i restanti, e l'assorbimento del ricorso incidentale.

Ragioni della decisione

Sui motivi di ricorso principali

Con il primo motivo dei ricorsi principali le società censurano la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 53, d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 100, cod. proc. civ., per non avere dichiarato inammissibile l'atto di appello dell'Agenzia delle entrate per mancanza di specifiche censure alla sentenza di primo grado e, comunque, per carenza di interesse, non



avendo censurato capi autonomi della sentenza di primo grado, con conseguente passaggio in giudicato della stessa.

Evidenziano le ricorrenti che la decisione del giudice di prime cure si era sostanzialmente basata su quattro ragioni argomentative di fondo, quali, in particolare: poiché gli avvisi di accertamento erano stati notificati solo a GKN Driveline Firenze s.p.a. ed avevano ad oggetto il contratto di leasing traslativo da essa stipulato, ogni altro rapporto negoziale afferente le altre società del gruppo non era accertabile e non rilevava ai fini del giudizio essendo, queste, estranee alla controversia ed essendo la società priva di soggettività passiva; il contratto di leasing traslativo era realmente esistente; non poteva sostenersi che sussistesse una simulazione del contratto con interposizione fittizia di TAU s.r.l., perché non vi era prova della controdedichiarazione simulatoria con la quale le parti avrebbero inteso disporre il trasferimento della proprietà; la scelta del contratto di leasing traslativo, previsto e regolato per legge, era frutto di una libera scelta negoziale della società.

Sotto tale profilo, si prospetta la mancanza di specifici motivi dell'atto di appello avverso i diversi passaggi motivazionali della sentenza, in quanto l'amministrazione finanziaria: si sarebbe limitata ad evidenziare la sussistenza di un proprio potere di disconoscere gli effetti dei contratti, ove simulati, e l'esistenza di un uso distorto dello strumento contrattuale e di evidenti anomalie, senza, tuttavia, avere specificato in cosa queste consistessero e senza avere censurato specificamente l'unica ed evidente *ratio decidendi* della sentenza, cioè l'impossibilità per GKN Driveline Firenze s.p.a. di potere acquistare comunque la proprietà del complesso immobiliare in mancanza di un accordo dissimulato, anche tenuto conto del fatto che, in realtà, la sentenza di primo grado aveva ritenuto illegittima la pretesa perché aveva accertato che, nella fattispecie, non era stata aggirata alcuna norma,



né vi era stata simulazione; avrebbe solo genericamente fatto riferimento al gruppo societario, senza alcuna specificazione delle ragioni della rilevanza dello stesso, soprattutto alla luce della prospettata questione della carenza di legittimazione passiva della suddetta società; ha fatto riferimento all'uso distorto degli strumenti giuridici, alla mancanza di prova, da parte della società, di valide ragioni economiche a sostegno dell'operazione, nonché alla sussistenza di vantaggi fiscali, sebbene fossero profili non trattati dal giudice di primo grado.

Quindi, le società, oltre a evidenziare l'inammissibilità dell'atto di appello per difetto di specificità, rilevano la carenza di interesse alla proposizione dell'appello, non essendo stati specificamente impugnati i passaggi motivazionali della sentenza di prime cure sulla base dei quali si era basata la motivazione, con conseguente passaggio in giudicato degli stessi.

Il motivo è infondato.

In via generale, va rilevato che, in tema di contenzioso tributario, la riproposizione, a supporto dell'appello, delle ragioni originarie poste a fondamento della pretesa fatta valere in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado assolve all'onere di impugnazione specifica imposto dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 53.

Ciò tenuto conto del carattere devolutivo pieno, nel processo tributario, dell'appello, mezzo quest'ultimo non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito.

Tale principio è stato più volte applicato quando l'amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato e, vale, in pari misura, nel caso in cui sia la parte privata a limitarsi a ribadire in appello le ragioni di



impugnazione del provvedimento impositivo, contrapponendole alle argomentazioni con le quali il giudice di primo grado ha ritenuto di rigettare l'atto introduttivo (Cass. civ., 20 dicembre 2018, n. 32954).

E' invero necessario, in coerenza con quanto statuito dalle Sezioni Unite (Sez. U, 16 novembre 2017, n. 27199) con riguardo agli artt. 342 e 434, cod. proc. civ., che l'impugnazione contenga una chiara individuazione delle questioni e dei punti contestati della sentenza impugnata e, con essi, delle relative doglianze, in modo che alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata siano contrapposte quelle dell'appellante in vista della critica, e confutazione, delle ragioni del primo giudice.

Ciò non significa, peraltro, che la mera riproposizione delle originarie argomentazioni non assolva a tale requisito: il dissenso, infatti, può legittimamente investire la decisione nella sua interezza, sostanziandosi proprio nelle argomentazioni che suffragavano la domanda o la pretesa rimasta disattesa; inoltre, non occorrendo *"l'utilizzo di particolari forme sacramentali o la redazione di un progetto alternativo di decisione da contrapporre a quella di primo grado"* (Sez. U, n. 27199/2017), i motivi d'appello non possono considerarsi assenti o carenti quando l'atto d'appello contenga una esplicita motivazione che, interpretata anche alla luce delle conclusioni formulate, non possa in alcun modo dirsi incerta, sicchè essi risultano ricavabili, in termini inequivoci e univoci seppure per implicito, dall'intero atto d'impugnazione.

Con riferimento al caso di specie, la pronuncia del giudice di primo grado, come trascritta dalle ricorrenti principali, aveva in sostanza inteso limitare la questione alla sola verifica della natura simulata o meno del contratto di leasing traslativo stipulato da GKN Driveline Firenze s.p.a. e, sotto tale profilo, ha escluso che potesse procedersi a una analisi esterna alla suddetta attività negoziale che coinvolgesse



anche gli ulteriori atti negoziali posti in essere dalle altre società del gruppo societario; in questo ambito, ha escluso che vi fosse la prova di una vendita effettiva nei confronti della suddetta società della proprietà del complesso immobiliare, mentre, d'altro lato, ha ritenuto che l'operazione di leasing traslativo era effettiva e che la società aveva fatto ad essa ricorso al fine di perseguire *"l'intento di acquistare l'immobile nel quale opera facendo ricorso ad un finanziamento, che è il contratto effettivamente voluto e al quale la GKN Driveline ha dato esecuzione"*.

Rispetto a tale delimitazione della questione, la prospettazione che viene sviluppata attiene al diverso inquadramento della vicenda nell'ambito della tematica dell'abuso del diritto ed è in questo specifico contesto che trova giustificazione la sollecitazione rivolta con l'atto di appello al giudice del gravame di analizzare la sussistenza dei presupposti di applicabilità dell'abuso del diritto, sia in relazione all'uso distorto dello strumento contrattuale utilizzato che delle anomalie riscontrabili all'interno di un più complesso quadro di insieme che vede coinvolte diverse società del medesimo gruppo societario.

Non può quindi ragionarsi in termini di inammissibilità dell'atto di appello né di carenza di interesse all'impugnazione, né può dirsi configurabile il passaggio in giudicato di specifici argomenti decisionali che avevano trovato giustificazione nella scelta del giudice di primo grado di limitare il *thema decidendum* alla sola questione della simulazione del contratto di leasing traslativo.

In realtà, come detto, quel che l'amministrazione ha inteso censurare è proprio la erroneità di tale delimitazione alla luce della più ampia e complessa tematica della contestazione dell'abuso del diritto in relazione alle diverse e connesse operazioni negoziali poste in essere all'interno del gruppo societario.



Con il secondo motivo dei ricorsi principali le società censurano la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 36, d.lgs. n. 546/1992, e dell'art. 156, cod. proc. civ., per avere motivato in modo apparente sulla questione fatta valere con il ricorso introduttivo circa la mancanza di motivazione della pretesa impositiva.

Evidenziano le società che con il ricorso introduttivo avevano lamentato la carenza di motivazione degli atti impositivi in quanto privi della specifica indicazione delle ragioni giuridiche a supporto della pretesa, posto che non era stata richiamata alcuna norma di legge, e che tuttavia il giudice del gravame ha deciso la questione con una motivazione meramente apparente, essendosi limitato ad una affermazione meramente apodittica.

Il motivo è inammissibile.

Rispetto alla contestazione del difetto di motivazione dell'atto impositivo per non avere indicato alcun elemento normativo al suo interno a supporto della pretesa, il giudice del gravame ha ritenuto che la questione non era fondata, avendo accertato che vi era stata una *"articolata esposizione da parte dell'ufficio delle premesse di fatto e delle connesse conseguenze tratte sotto il profilo logico e giuridico. A prescindere quindi dalla divisibilità o meno della riferita ricostruzione in fatto e in diritto, non si può certo dubitare della sussistenza di una "corretta", perché sufficiente e non apparente, motivazione"*.

In sostanza, il giudice del gravame ha dato compiuta risposta alla doglianza di parte ricorrente in ordine alla mancata indicazione negli atti impositivi delle ragioni giuridiche sottostanti la pretesa fatta valere a seguito dell'analisi del contenuto degli stessi, ed ha esposto compiutamente la ragione logica seguita per ritenere non fondata la



contestazione delle contribuenti, sicchè non può ragionarsi in termini di motivazione apparente.

Con il terzo motivo dei ricorsi principali le società censurano la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112, cod. proc. civ., per ultrapetizione, per avere erroneamente pronunciato su di un capo della sentenza di prime cure non oggetto di specifica censura da nessuna delle parti, con conseguente violazione dell'art. 2909, cod. civ., e dell'art. 324, cod. proc. civ., per avere pronunciato su di un capo della sentenza passato in giudicato.

Evidenziano le società che la sentenza censurata ha preso in esame il passaggio della sentenza del giudice di prime cure con il quale si era ritenuto che, poiché gli avvisi di accertamento erano stati emessi nei confronti della sola GKN Driveline Firenze s.p.a. in relazione al contratto di leasing dalla stessa stipulato, tutti i rapporti intervenuti tra le varie società del gruppo erano irrilevanti essendo le stesse estranee alla controversia, sicchè non doveva essere compiuta alcuna verifica sugli ulteriori atti negoziali che avevano riguardato le altre società.

Tuttavia, secondo le società, quel passaggio motivazionale non era stato oggetto di censura, sicchè il giudice del gravame non avrebbe dovuto pronunciarsi su di esso.

Con il quarto motivo dei ricorsi principali le società censurano la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per inammissibilità dell'atto di appello dell'Agenzia delle entrate per difetto di interesse e per essere intervenuto il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado.

Evidenziano le società che, in collegamento con quanto esposto al precedente motivo, il giudice del gravame, ritenuto che la sentenza di primo grado avesse effettivamente accolto il motivo di ricorso in tema di motivazione degli avvisi di accertamento, avrebbe dovuto dichiarare



inammissibile l'atto di appello, perché non era stata censurata la sentenza per tale ragione, con conseguente passaggio in giudicato della sentenza.

I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono infondati. Come si è già detto in sede di esame del precedente motivo, le ricorrenti avevano prospettato, con il ricorso introduttivo, unicamente la questione del difetto di motivazione degli atti impugnati sotto il profilo della mancanza di indicazione delle ragioni giuridiche sottese alla pretesa impositiva e su di essa il giudice del gravame si è pronunciato, risolvendo la questione nel senso della idoneità motivazionale.

Il riferimento compiuto dal giudice del gravame al passaggio motivazionale sopra indicato, dunque, deve essere inteso al di fuori della decisione assunta in ordine alla suddetta questione.

In realtà, sebbene il giudice del gravame mostri di valutare il suddetto passaggio anche ai fini della sufficienza motivazionale dell'atto impositivo, lo stesso è richiamato, sostanzialmente, ai soli fini della valutazione della erroneità della decisione di primo grado per avere limitato l'analisi della vicenda negli stretti limiti della legittimità del leasing traslativo a prescindere dal complessivo contesto negoziale operato all'interno del gruppo societario.

Ed invero, la stessa pronuncia evidenzia che il suddetto passaggio motivazionale mostrava di non considerare *"l'ipotesi, ancorchè in termini astratti, fatta propria dall'Agenzia delle entrate che viene quasi rimossa aprioristicamente con lesione del corredo motivazionale della pronuncia"*.

È questa, in sostanza, la ragione del riferimento specifico alla statuizione del giudice di primo grado, sicchè tale passaggio motivazionale, in realtà, è strettamente legato al motivo di doglianza, espresso in appello dall'Agenzia delle entrate, rivolto a inquadrare la



vicenda al di fuori della limitata prospettiva fatta propria dal giudice di primo grado, in quanto, essendo stata contestata un'ipotesi di abuso del diritto, doveva rivolgersi l'attenzione anche al complesso delle operazioni negoziali operate all'interno del gruppo societario e non solo alla singola operazione di leasing traslativo.

Ed è proprio in ragione di questa più ampia visione che il giudice del gravame si è espresso nel senso della necessaria valutazione di una operazione posta in essere *"in modalità parallela e coordinata con una pluralità di negozi funzionalmente rilevanti in un contesto di collegamento societario e di gruppo, in modo che, cioè, ciascuno di essi apporti un elemento concausale al risultato cercato"*.

Non può dunque ragionarsi in termini di ultrapetizione, posto che, come detto, l'attenzione rivolta al passaggio della motivazione del giudice di primo grado trova coerente considerazione solo alla luce della verifica della sussistenza, nel caso di specie, di una fattispecie di abuso del diritto; né vi è stato il passaggio in giudicato della prima sentenza, non essendosi la stessa pronunciata sul profilo del vizio di motivazione della pretesa impositiva, essendo la stessa assorbita dalla pronuncia di merito favorevole alla società.

Con il quinto motivo dei ricorsi principali le società censurano la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 10, comma 1, l. n. 212/2000, nonché ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 36, n. 4), d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 156, cod. proc. civ..

Evidenziano le società che non correttamente il giudice del gravame ha escluso che sussistesse, nel caso di specie, un legittimo affidamento derivante dal fatto che le medesime operazioni oggetto di contestazione erano state esaminate dalla Guardia di finanza già nell'anno 2001 e non era stato mosso alcun rilievo né erano seguiti



accertamenti da parte dell'Agencia delle entrate, e che solo a seguito di un successivo controllo sui medesimi elementi, la Guardia di finanza aveva mutato opinione e, con essa, l'Agencia delle entrate.

Evidenziano inoltre che è censurabile sia l'affermazione contenuta in sentenza secondo cui era irrilevante l'affidamento ingenerato dall'assenza di rilievi da parte della Guardia di finanza, poiché solo l'Agencia delle entrate è titolare del potere impositivo, sia l'ulteriore affermazione secondo cui l'asserita violazione non determina comunque la nullità invocata.

Con riferimento al primo profilo, le società evidenziano la circostanza che l'Agencia delle entrate, a seguito della verifica della Guardia di finanza, non aveva emanato alcun provvedimento di rettifica e proprio questa assenza di rilievo aveva ingenerato il legittimo affidamento e che, inoltre, la valenza del principio dell'affidamento non muta a seconda dell'organo amministrativo che procede al controllo, sicchè sarebbe possibile che l'affidamento possa essere generato con riferimento al comportamento della Guardia di finanza.

Con riferimento al secondo profilo, le società evidenziano che, in primo luogo, la pronuncia è apparentemente motivata per relationem ad altra sentenza e che, inoltre, non è comunque corretta nella parte in cui ha ritenuto che alla violazione del principio dell'affidamento non conseguua la nullità dell'atto impositivo.

Il motivo è infondato.

Questa Corte ha precisato che in tema di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'amministrazione finanziaria, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10, commi 1 e 2, (cd. Statuto del contribuente), costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in



quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee ad indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono (Cass. civ., 1 aprile 2021, n. 9076).

In sostanza, la circostanza che può ingenerare l'affidamento tutelabile presuppone, in primo luogo, un comportamento dell'amministrazione finanziaria, realizzato mediante attività specifiche e rilevanti, che siano idonee a suscitare nel contribuente la sussistenza di un affidamento sulla coerenza del comportamento della suddetta amministrazione finanziaria.

Deve, dunque, trattarsi di un comportamento che trovi la sua diretta collocazione nell'ambito del rapporto tra ente impositore e contribuente che deve essere improntato, ai sensi del comma 1, art. 10, legge n. 212/2000, sul principio della collaborazione e della buona fede.

È dunque fuori dal contesto in esame il comportamento tenuto dalla Guardia di finanza, come invece rappresentato dalla parte ricorrente.

Va altresì evidenziato che la legge n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, se, da un lato, dà rilevanza al legittimo affidamento del contribuente qualora la sua condotta sia stata posta in essere "*a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori della amministrazione stessa*", d'altro lato il termine attribuito alla potestà accertativa della amministrazione finanziaria non può ingenerare, fino alla scadenza, alcun affidamento, tanto meno incolpevole, sulla correttezza della condotta (Cass. civ., 26 giugno 2020, n. 12766; Cass. civ., 1 giugno 2012, n. 8825).

In sostanza, il fatto che, in un primo momento, la Guardia di finanza non aveva mosso alcun rilievo e che non erano eseguiti accertamenti da parte dell'amministrazione finanziaria, e che solo in un secondo momento tali rilievi sono stati prospettati, con conseguente attivazione del potere impositivo, non può essere in alcun modo ricondotto a un



comportamento idoneo a ingenerare il legittimo affidamento della parte ricorrente in ordine alla legittimità delle proprie operazioni.

Privo di rilievo, inoltre, è l'ulteriore profilo di censura che ha riguardo alla motivazione per *relationem* della sentenza, in quanto la pronuncia è di per sé esaustiva nella sua argomentazione, avendo ritenuto che la eventuale violazione non comporti comunque nullità della pretesa impositiva, nonché quello relativo alla non correttezza in diritto di tale affermazione, attesa, in via assorbente, la considerazione espressa in ordine alla non applicabilità al caso di specie del legittimo affidamento. Con il sesto motivo dei ricorsi principali le società censurano la sentenza per violazione di legge in relazione alla questione della applicazione del principio del divieto dell'abuso del diritto.

Va osservato che in entrambi i ricorsi principali il motivo è enunciato in termini generali al punto 6 del ricorso, incentrato sulla complessiva violazione dei principi in materia di violazione del divieto di abuso del diritto in ambito tributario e contiene, poi, le specifiche articolazioni della ragione di censura nei successivi punti da 6.1. a 6.9.

In particolare, al punto 6.1 dei ricorsi, si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione del principio del divieto di abuso del diritto, non sussistendo nel caso di specie un "uso distorto" di strumenti giuridici finalizzati a conseguire indebiti vantaggi fiscali.

Secondo le società, non correttamente il giudice del gravame avrebbe ritenuto configurabile nel caso di specie l'uso distorto degli strumenti giuridici in base alla mera considerazione che era stato utilizzato il contratto di leasing per simulare una compravendita e alla luce del "contesto di collegamento societario di gruppo", poiché, invece, tali elementi costituiscono lineare utilizzo di strumenti giuridici dell'ordinamento, posto che lo stesso ordinamento riconosce l'utilizzabilità del suddetto atto negoziale in alternativa alla vendita;



d'altro lato, nessuna anomalia è stata evidenziata nel loro collegamento o nella singola modalità di attuazione delle operazioni.

Al punto 6.2. si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729, cod. civ., con riferimento al requisito dell'indebito risparmio di imposta e dell'aggiramento delle norme tributarie, presunto dalla natura infragruppo dell'operazione; nonché ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 36, n. 4, d.lgs. n. 546/1992, e dell'art. 156, cod. proc. civ., per avere reso una motivazione apparente in merito alla natura di valide presunzioni e quindi alla prova dell'uso distorto, dell'aggiramento di norme tributarie e del risparmio fiscale.

Evidenziano le società che gli elementi di prova presuntiva valorizzati dal giudice del gravame hanno unicamente a riferimento la circostanza che il gruppo societario, con a capo GKN PLC, aveva consentito a GKN Driveline Firenze s.p.a. di realizzare un leasing al solo scopo di lucrare sulla deduzione dei canoni indebitamente risparmiando l'imposta, ma, in tal modo, sarebbe stata fatta una non corretta applicazione dei principi in materia di prova presuntiva, mancando il collegamento logico tra l'esistenza del gruppo societario e il fine del risparmio di imposta.

Inoltre, le società evidenziano che, comunque, la decisione sarebbe, sul punto, apparente, in quanto non idonea a illustrare la ragione per cui le operazioni e il carattere infragruppo delle stesse condurrebbero a concludere per la sussistenza di un uso distorto degli strumenti giuridici o l'indebito risparmio di imposta.

Al punto 6.3. si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per non avere accertato, se non mediante una mera elencazione contenuta nella motivazione, il carattere indebito dei vantaggi fiscali conseguiti che invece postula che tale vantaggio



debba essere disapprovato dall'ordinamento, nonché per violazione dell'art. 2697, cod. civ., in quanto la pronuncia ha erroneamente esonerato l'amministrazione finanziaria dall'onere di provare il carattere indebito dei suddetti vantaggi fiscali.

Al punto 6.4. si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 36, n. 4), d.lgs. n. 546/1992, e dell'art. 156, cod. proc. civ., per avere reso una motivazione apparente in ordine alla questione della sussistenza di vantaggi fiscali perseguiti, posto che, invero, solo alcuni di quelli indicati in motivazione potrebbero rappresentare vantaggi fiscali (sebbene, in realtà, siano le normali conseguenze della stipula di in leasing traslativo), mentre gli altri profili attengono al contratto di finanziamento stipulato tra GKN Finance e Tau s.r.l., la cui elusività non è illustrata in motivazione, ovvero alla ritenuta corrisposta da TAU s.r.l., soggetto non coincidente con le società ricorrenti, o, ancora, al recupero d'imposta consistente nella retrocessione del credito iva di TAU s.r.l. nell'ambito della liquidazione iva di gruppo.

Al punto 6.5. si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per non avere tenuto conto, ai fini della sussistenza dell'abuso del diritto e del vantaggio fiscale percepito, dell'interesse dell'intero gruppo, non solo di quello della singola società.

Al punto 6.6. si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 36, n. 4), d.lgs. n. 546/1992, e dell'art. 156, cod. proc. civ., per non avere considerato le valide ragioni economiche rappresentate dalle società e che consistevano nel fatto che il leasing consentiva un esborso immediato ben inferiore rispetto alla compravendita ovvero per avere reso sul punto una motivazione meramente apparente.

Al punto 6.7. si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione del principio dell'abuso del



diritto, nonché degli artt. 2697, cod. civ., dell'art. 116, cod. proc. civ., dell'art. 156, cod. proc. civ., e dell'art. 36, d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per non avere motivato sulla circostanza che l'ufficio non aveva provveduto a indicare in alcun modo quale fosse lo strumento contrattuale realmente alternativo al leasing, non potendo assumere rilevanza il ricorso alla compravendita, non consentendo la stessa di perseguire il medesimo risultato economico del leasing, in quanto prevede l'immediato pagamento del prezzo del bene e la immediata contabilizzazione dell'esborso, con conseguente aggravio della situazione contabile della società già in perdita.

Al punto 6.8. si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 36, n. 4), d.lgs. n. 546/1992, e dell'art. 156, cod. proc. civ., per avere reso una motivazione apparente, perché illogica e contraddittoria, nella parte in cui ha contemporaneamente qualificato la fattispecie come di abuso del diritto e simulazione e, in ogni caso, per violazione del principio dell'abuso del diritto, per avere affermato che, nel caso di specie, vi era stato un uso distorto di strumenti giuridici al fine di perseguire un risparmio di imposta in quanto perpetrato mediante la simulazione di un contratto di leasing che, in realtà, mascherava una vendita effettiva. Infine, al punto 6.9., si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per avere fatto riferimento alla natura simulata dell'operazione, in quanto, ove vi fosse stata effettivamente una simulazione in senso tecnico, tale strumento sarebbe stato correttamente utilizzato per ottenere il proprio effetto tipico, ossia quello di far apparire una situazione contrattuale diversa da quella realmente voluta dalle parti, sicché non vi sarebbe stata alcuna alterazione degli schemi negoziali tipica dell'uso distorto che, invece, costituisce requisito necessario dell'abuso del diritto.



Il motivo dei ricorsi, nella sua complessiva articolazione dei diversi profili di censura illustrati, è fondato.

Il giudice del gravame ha ritenuto che non era corretta la pronuncia del giudice di primo grado in quanto questi aveva erroneamente limitato l'attenzione alla sola questione della legittimità o meno del contratto di leasing traslativo, prescindendo in tal modo dall'esaminare il suddetto negozio nell'ambito della complessiva vicenda nella quale lo stesso doveva essere collocato, cioè alla luce della attività negoziale operata all'interno del gruppo societario.

È questo, in sostanza, il senso dell'affermazione secondo cui il giudice di primo grado avrebbe erroneamente *"rimossa"* l'impostazione di fondo della ragione della pretesa dell'amministrazione finanziaria e la conseguente necessità, invece, di dare rilievo alla *"modalità parallela e coordinata con una pluralità di negozi funzionalmente rilevanti in un contesto di collegamento societario di gruppo"*.

La rilevanza attribuita al contesto nel quale l'operazione in contestazione è stata realizzata trova supporto, nell'argomentazione del giudice del gravame, sulla applicabilità della disciplina dell'abuso del diritto, della quale vengono, a monte, indicati i caratteri essenziali, cioè l'utilizzo distorto di strumenti giuridici, l'assenza di valide autonome ragioni economiche e l'indebito vantaggio fiscale.

Enunciati tali principi, il giudice del gravame perviene, quindi, alla considerazione conclusiva della sussistenza, nel caso di specie, dell'abuso del diritto, affermando che *"la commissione ritiene, perciò, fondata la tesi dell'ufficio secondo la quale GKN - Firenze ha utilizzato la locazione finanziaria di tipo traslativo in questione in maniera distorta e, cioè, simulata per mascherare una compravendita conseguendo un vantaggio fiscale soltanto grazie alle condizioni poste in essere da altre società del gruppo multinazionale in GKN-PLC che, per le modalità e le disposizioni finanziarie attuate, consentono*



legittimamente di presumere che fossero preordinate a permettere il conseguimento di un risparmio fiscale in assenza di valide ragioni economiche”.

Alla base di tale considerazione conclusiva il giudice del gravame sviluppa i seguenti profili argomentativi: a) vi è stata una attività negoziale parallela e coordinata tra le società del gruppo; b) è presumibile che TAU s.r.l., inattiva e priva di proprio capitale, era stata “rimessa in vita” mediante un finanziamento da parte della società finanziaria, dietro la direzione della capogruppo; c) sussistevano i vantaggi fiscali nella scelta di addivenire alla stipula del contratto di leasing traslativo piuttosto che alla vendita del complesso immobiliare. Va quindi valutato se, alla luce dei diversi profili di censura prospettati con il motivo di ricorso in esame, sia stata fatta corretta applicazione dei principi elaborati da questa Corte in materia di abuso del diritto e se, in particolare, siano stati correttamente individuati e accertati, anche in via presuntiva, i presupposti necessari per la configurabilità del suddetto comportamento abusivo.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, 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, ancorchè 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, questa Corte (Cass. 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 giustificano 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 (Sez. U., 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. 10bis, 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, inidonei 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).

Questa Corte ha quindi precisato che il suddetto art. 10 bis, anche ove non applicabile *ratione temporis*, svolge una fondamentale opera di interpretazione del disposto di cui all'art. 37bis, d.P.R. n. 600/1973, 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. 10bis, 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, purchè 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, e con specifico riferimento al caso di specie, la configurabilità di una ipotesi di abuso del diritto avrebbe dovuto essere 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 inidoneo 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 (nel caso di specie: il contratto di vendita e di successiva concessione in leasing traslativo e i finanziamenti stipulati) 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.

È, dunque, sull'utilizzo distorto di tali strumenti negoziali che l'attenzione del giudice del merito avrebbe dovuto essere puntata l'attenzione.

La sentenza censurata, a tal proposito, pur ritenendo configurabile, nel caso in esame, una fattispecie di abuso del diritto, non ha specificato in alcun modo quale sia stata l'alterazione o l'anomalia dei diversi negozi giuridici che sono stati stipulati all'interno del gruppo societario, cioè, in particolare, del contratto di leasing traslativo e dei contratti di finanziamento che sono stati realizzati.

Il fatto che, invero, l'operazione di leasing traslativo sia stata realizzata in modalità parallela e coordinata con una pluralità di negozi funzionalmente rilevanti in un contesto di collegamento societario, come evidenziato dal giudice del gravame, costituisce una mera constatazione della realtà nella quale il contratto di leasing traslativo è stato stipulato, ma, come detto, la circostanza evidenziata, cioè la sussistenza di un gruppo societario, non può costituire di per sé sola indice di un comportamento di abuso del diritto.

D'altro lato, con riferimento ai contratti stipulati, nessuna specifica considerazione viene fatta al fine di confrontare, sul piano economico



e del legittimo uso di tali negozi, il contratto di finanziamento stipulato da TAU s.r.l. e GKN Finance al fine di ottenere liquidità per l'acquisto del complesso immobiliare e il contratto di leasing traslativo successivamente stipulato con GKN Driveline Firenze s.p.a.: profilo che, invece, avrebbe dovuto essere oggetto di specifica analisi al fine di rendere concreta ed effettiva l'eventuale constatazione dell'uso distorto di questi strumenti giuridici, quale, in particolare, la manifesta mancanza di ragione economica per carenza di redditività in relazione alla stipula del contratto di finanziamento a monte stipulato ove posto in relazione con il debito contratto dal concedente al fine di ottenere il finanziamento.

Né può dirsi che possa assumere rilievo il mero riferimento alla circostanza che la società TAU s.r.l. era rimasta per lungo tempo inattiva e che era stata "rigenerata" mediante un modesto aumento di capitale ed un cambiamento dell'oggetto sociale e appositamente finanziata, poiché si tratta, in realtà, di una mera considerazione astratta non idonea ad accertare, senza ulteriori elementi di riferimento, l'utilizzo meramente strumentale e distorto del finanziamento ricevuto e della successiva stipula del contratto di leasing traslativo da parte della medesima società.

In definitiva, diversamente da quanto sostenuto dalla resistente, il profilo di censura non costituisce una richiesta di rivalutazione dell'accertamento in fatto compiuto dal giudice del gravame, in quanto gli elementi valorizzati implicano una non corretta sussunzione degli stessi all'interno del paradigma normativo dell'istituto dell'abuso del diritto così come tratteggiato e specificato dal legislatore interno e dalla giurisprudenza unionale e di questa Corte, sicché la pronuncia è da ritenersi resa in violazione di legge.

A questo va aggiunto che la pronuncia si pone in violazione dei principi in materia di prova presuntiva di cui agli artt. 2727 e 2729, cod. civ.



Questa Corte ha più volte precisato che in tema di presunzioni, la prova presuntiva deve essere caratterizzata da una serie lineare di inferenze, ciascuna delle quali sia apprezzata dal giudice secondo criteri di gravità, precisione e concordanza, e solo tale operazione inferenziale fa sì che il fatto "noto" attribuisca un adeguato grado di attendibilità al fatto "ignoto", il quale cessa pertanto di essere tale (Cass. civ., 7 dicembre 2020, n. 27982).

Si è, altresì precisato che, per la configurazione di una presunzione giuridicamente valida, ai sensi degli artt. 2727 e 2729 cod. civ., non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale ma è sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità basato sull'id quod plerumque accidit, visto che la deduzione logica è una valutazione che, in quanto tale, deve essere probabilmente convincente, non oggettivamente inconfutabile. Dunque, compete al giudice di merito valutare la possibilità di far ricorso alla prova presuntiva, scegliere i fatti noti da porre a base del ragionamento inferenziale e le regole d'esperienza tramite le quali dedurre il fatto ignoto, valutare la ricorrenza dei requisiti di precisione, gravità e concordanza richiesti dalla legge, tutti apprezzamenti di fatto, ontologicamente discrezionali, sottratti, ove adeguatamente motivati, al sindacato di legittimità (Cass. civ., 21 luglio 2022, n. 22824).

Sicchè, quel che è imposto al giudice del merito, per essere sottratto il suo giudizio alla censura di legittimità, è di individuare elementi gravi, precisi e concordanti che possano sorreggere il ragionamento inferenziale diretto all'accertamento del fatto non noto.

In realtà, come visto, il presupposto logico inferenziale dal quale parte il giudice del gravame è essenzialmente basato sulla considerazione che l'atto negoziale di leasing traslativo è stato realizzato all'interno di



un gruppo societario: è, infatti, da tale fatto noto che, nell'argomentazione logica seguita dal giudice, si è poi ritenuto che vi fosse stato un uso distorto degli strumenti negoziali e il perseguimento di vantaggi fiscali non giustificati.

Tuttavia, da tale premessa fattuale, cioè dalla considerazione della natura complessa e collegata dell'operazione posta in essere non può farsi discendere, come conseguenze logiche, secondo un principio di normalità causale, il fatto non noto dell'uso distorto di strumenti giuridici, almeno in astratto leciti, e l'ottenimento di ingiustificati vantaggi economici.

Quel che, invero, era necessario che il giudice del gravame accertasse, costituendo il punto focale della presente vicenda, era come e per quale ragione le modalità e le disposizioni finanziarie attuate all'interno del gruppo societario fossero distorsive o realizzate in modo da alterare la funzione propria dello strumento negoziale stipulato; ma, sul punto, nessuno specifico riferimento è stato effettuato dal giudice del gravame, sicchè la considerazione conclusiva dell'esistenza di un abuso del diritto non risulta logicamente strutturata, sotto il profilo inferenziale, in relazione al fatto noto da esso individuato.

Circa poi, l'indebito vantaggio fiscale, lo stesso è stato individuato dal giudice del gravame mediante il mero richiamo a diversi elementi fattuali che *"l'ufficio appellante si fa carico di descriverli compiutamente"*: a) i canoni di locazione finanziaria sono stati dedotti in 8 anni mentre si sarebbe potuto procedere alla vendita diretta, con onere di ammortamento in 33 anni; b) gli interessi passivi dedotti dalla GKN Driveline Firenze s.p.a. sul contratto di leasing erano superiori al tasso degli interessi del finanziamento ricevuto da TAU s.r.l.; c) la congruità del tasso di interesse applicato alle operazioni di finanziamento ricevuto da TAU *"ma diretto alla GKN in violazione delle regole del transfer pricing"*; d) TAU s.r.l. aveva retrocesso il credito iva



“con il negozio simulato”; e) erano state applicate ritenute convenzionali agevolate (al 10% anziché al 12%).

Si è già precisato che, ai fini della configurabilità dell’abuso del diritto, è necessario accertare anche i vantaggi fiscali indebiti, cioè, in generale, i benefici, anche non immediati, che attraverso l’uso distorto di atti negoziali si vengono a realizzare in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario.

In sostanza, quel che si intende impedire, con il principio del divieto dell’abuso del diritto, è il fatto che il contribuente benefici di una agevolazione o, in genere, di un vantaggio fiscale dalla realizzazione di un’operazione quando della stessa si sia fatto un uso distorto: solo in tal caso quel vantaggio fiscale è indebito, perché ottenuto mediante l’aggiramento di norme fiscali.

La pronuncia del giudice del gravame non chiarisce, nel suo percorso argomentativo, la ragione in base alla quale ha ritenuto che le circostanze elencate costituiscano indebiti vantaggi fiscali.

Il punto a) costituisce il trattamento fiscale che il legislatore, come detto, ha previsto ai fini dell’ammortamento del canone di leasing, cioè una deduzione annuale dei suddetti canoni per la durata del contratto.

Il punto b) consiste, inoltre, nella deduzione degli interessi passivi corrisposti sui suddetti canoni. Nessuno specifico riferimento è stato fatto alla rilevanza, sul piano economico, della diversità di importi dei tassi di interesse corrisposti in base al contratto di leasing rispetto a quello del finanziamento contratto dalla TAU s.r.l.: eppure, come già evidenziato, tale profilo avrebbe potuto avere una rilevanza al fine di comprovare l’eventuale non remuneratività dell’operazione complessivamente realizzata che, come detto, si è basata sull’acquisto di TAU s.r.l. del complesso immobiliare a seguito di finanziamento e sulla successiva stipula del contratto di leasing in favore di GKN Driveline Firenze s.p.a..



I punti c), d) ed e) sono meramente accennati, senza alcuno specifico riferimento all'attività negoziale che vi è a monte e in ragione della quale si è ritenuto di poterli valorizzare ai fini della decisione.

Quel che, in questo contesto, preme evidenziare è la circostanza che, in diversi passaggi della sentenza, si prospetta la eventuale natura simulata dell'operazione di leasing e l'effettività sostanziale di una vendita diretta in favore di GKN Driveline Firenze s.p.a..

Lo si evince dallo specifico riferimento, al punto d), *"della retrocessione del credito iva conseguita dalla TAU con il negozio simulato"*, nonché alla specifica considerazione conclusiva secondo cui la *"GKN - Firenze ha utilizzato la locazione finanziaria di tipo traslativo in questione in maniera distorta e, cioè simulata per mascherare una compravendita conseguendo un vantaggio fiscale"*.

In sostanza, la valorizzazione degli ulteriori elementi di cui ai punti c), d) ed e), sopra indicati, ha trovato considerazione nell'ambito di una valutazione di fondo che, alla base della stipula del contratto di leasing, vi sia stata, a monte, una complessiva operazione fittizia, finalizzata a dissimulare un contratto di vendita diretta tra l'originario proprietario (GKN Birfield s.p.a.) e la GKN Driveline Firenze s.p.a., mediante la interposizione fittizia di TAU s.r.l..

A tal proposito, si sono già precisati quali siano gli elementi caratterizzanti l'abuso del diritto, cioè il fatto che l'operazione economica, effettivamente realizzata, è tuttavia volta al conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto degli stessi, anche se non contrastanti con alcuna disposizione normativa, ma che si appalesino, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, ad essere unicamente finalizzati ad ottenere indebiti vantaggi fiscali.

L'istituto della simulazione relativa postula, invece, la creazione di una situazione di mera apparenza in cui le parti danno vita ad un



regolamento negoziale solo apparente perché è invece diversa l'effettivo intento negoziale che si vuole porre in essere.

La sentenza del giudice del gravame si muove promiscuamente lungo i versanti della simulazione relativa dei negozi stipulati nell'ambito del gruppo societario e dell'abuso del diritto, con sovrapposizione di argomenti fattuali e giuridici, mentre spetta al giudice di merito il compito di selezionare il materiale probatorio e da esso ricavarne, con motivazione logicamente e giuridicamente corretta, l'esatta qualificazione della fattispecie fiscale.

Nella fattispecie concreta, il giudice del gravame ha ragionato in termini di abuso del diritto, ipotizzando che l'operazione di leasing traslativo sia stata realizzata in luogo della meno vantaggiosa, sotto il profilo degli oneri di ammortamento, della vendita diretta ma, in questo ambito, ha introdotto altresì la figura della simulazione relativa, il che comporta una diversa prospettazione di fondo: cioè, che l'operazione di leasing traslativo non sia stata realizzata, avendo le parti voluto, in realtà, stipulare una vendita diretta.

Anche in questo caso, nessuna specificazione viene compiuta, sul piano logico argomentativo, dei presupposti in base ai quali si è ritenuto di dovere configurare la suddetta simulazione relativa.

Così individuati i termini giuridici della questione, la trama argomentativa della sentenza non sviluppa compiutamente alcuno dei temi d'indagine che invece sono richiesti ai fini dell'accertamento dell'abuso del diritto, sia sotto il profilo della anomalia degli strumenti negoziali posti in essere all'interno del gruppo societario che dell'indebito vantaggio fiscale perseguito mentre, d'altro lato, la stessa si appalesa affetta da intrinseca contraddittorietà, perchè si fonda contemporaneamente su entrambe le categorie, l'abuso del diritto e la simulazione relativa, sicchè non è dato comprendere se, a giudizio del giudice del gravame, la ripresa fiscale va considerata legittima perchè



il negozio di leasing era esclusivamente finalizzato al perseguimento di un risparmio d'imposta o perchè quell'indebito beneficio fiscale è stato raggiunto attraverso la stipula di una serie di negozi fittizi, sia relativamente ai finanziamenti che al suddetto negozio di leasing in assenza di alcun reale trasferimento immobiliare.

In conclusione, il sesto motivo dei ricorsi principali va accolto in relazione ai diversi profili di censura in esso prospettati e delle ragioni espresse sul piano della violazione di legge in tema di accertamento dell'abuso del diritto, della corretta applicazione delle regole in materia di prova presuntiva e di apparenza della motivazione.

Con il settimo motivo dei ricorsi principali le società censurano la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 67, comma 8, d.lgs. n. 917/1986, nonché dell'art. 102, comma 7, d.P.R. n. 917/1986, versione applicabile agli anni 2004 e 2005.

Evidenziano le società che la previsione di cui all'art. 102, comma 7, d.P.R. n. 917/1986 (già art. 67, comma 8 nella versione vigente per gli anni dal 2002 al 2004) ha già in sé natura antielusiva, sicchè non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto di potere fare applicazione dei principi generali del divieto di abuso del diritto.

Il motivo è infondato.

Questa Corte ha più volte precisato che il divieto di abuso del diritto costituisce un principio generale e immanente dell'ordinamento, sicchè comporta l'inopponibilità del negozio all'amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione (Cass., Sez. U., 23 dicembre 2008, n. 30055; Cass. civ., 4 marzo 2020, n. 6053).



Con l'ottavo motivo dei ricorsi principali le società censurano la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione degli artt. 118 e 122, d.P.R. n. 917/1986 in materia di consolidato fiscale nonché del principio generale dell'abuso del diritto, nonché ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 36, n. 4), d.lgs. n. 546/1992.

Evidenziano le società che, con riferimento alla questione della tassazione di gruppo per le annualità 2004 e 2005, il giudice del gravame ha pronunciato in modo apparente, non essendo possibile comprendere la ragione della decisione e avendo fatto mero rinvio al contenuto della memoria del 5 marzo 2009 depositata nel giudizio di primo grado. In ogni caso, la pronuncia sarebbe illegittima per violazione di legge, in quanto, considerato che tutte le società coinvolte nell'operazione fanno parte del gruppo GKN e del consolidato, non sarebbe legittimo l'atto impositivo per Ires 2004 e 2005, in quanto l'amministrazione finanziaria avrebbe dovuto, nell'effettuare la ripresa fiscale, calcolare anche la corrispondente quota di tassazione delle altre società del consolidato, speculare rispetto ai rilievi mossi a GKN Driveline Firenze s.p.a., con conseguente insussistenza della pretesa impositiva.

Il motivo è fondato.

Rispetto alla prospettazione di parte ricorrente in ordine alla illegittimità della pretesa ai fini Ires anni 2004 e 2005, in considerazione della adesione al consolidato di gruppo nell'anno 2004, il giudice del gravame afferma: *"Con riferimento al quarto motivo di ricorsi riuniti (effetto della tassazione di gruppo sui rilievi mossi per le annualità 2004 2005) la Commissione ritiene di aderire alla tesi confutatrice esposta dall'Agenzia con la memoria del 5 marzo 2009 depositata nel giudizio di primo grado"*.



La motivazione del giudice del gravame, come sopra riportata, è meramente apparente.

Questa Corte ha precisato che sussiste l'apparente motivazione della sentenza ogni qual volta il giudice di merito ometta di indicare gli elementi sui quali abbia fondato il proprio convincimento, nonchè quando, indicandoli, a tale elencazione ometta di far seguire una disamina chiara e sufficiente, sul piano logico e giuridico, tale da permettere adeguato controllo sull'esattezza e logicità del suo ragionamento. In sede di gravame la decisione può essere legittimamente motivata *per relationem* ove il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, sì da consentire, attraverso la parte motiva di entrambe le sentenze, di ricavare un percorso argomentativo adeguato e corretto, ovvero purchè il rinvio sia operato così da rendere possibile ed agevole il controllo, dando conto delle argomentazioni delle parti e della loro identità con quelle esaminate nella pronuncia impugnata. Va invece cassata la decisione con cui il giudice si sia limitato ad aderire alla decisione di primo grado senza che emerga, in alcun modo, che a tale risultato sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (Cass. civ., 8 marzo 2022, n. 7454).

In sostanza, la motivazione della sentenza deve rendere chiaro il procedimento logico seguito ai fini della corretta valutazione delle ragioni della decisione. Tale percorso logico può anche essere effettuato *per relationem*, quando si fa riferimento alle ragioni contenute nella sentenza di primo grado, ovvero, come è nel caso di specie, ad atti difensivi delle parti, purchè sia specificamente indicata, anche in questo caso, la ragione dell'adesione, il che postula, comunque, che si provveda ad esplicitare e rendere evidente il percorso



argomentativo secondo cui la sentenza di primo grado ovvero l'atto difensivo cui si fa riferimento, debba essere seguito ai fini della decisione.

Nel caso di specie, la sentenza supera la questione prospettata mediante mero rinvio alla memoria del 5 marzo 2009 dell'Agenzia delle entrate, senza riportarne il contenuto e senza, inoltre, esplicitare le ragioni della condivisione, sicchè, sotto tale profilo, la motivazione è, sul punto, apparente.

Con il nono motivo di ricorso principale proposto dalla società GKN Driveline Firenze s.p.a. si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112, cod. proc. civ., per non avere pronunciato sul motivo di appello relativo alla violazione del principio di neutralità dell'iva e dell'art. 19, d.P.R. n. 633/1972, avendo la ricorrente riproposto anche in appello la questione della illegittimità della pretesa relativa alla detrazione dell'iva riconducibile alle fatture emesse da TAU s.r.l. sul pagamento dei canoni leasing.

Con il decimo motivo di ricorso principale proposto dalla società GKN Driveline Firenze s.p.a. (corrispondente al nono motivo del ricorso principale proposto dalla società GKN Italia s.p.a.), le società censurano la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112, cod. proc. civ., per non avere pronunciato sul motivo di ricorso, riproposto in appello, relativo alla violazione degli artt. 9 e 76, comma 5, versione vigente ante 2004, e 110, comma 7, d.lgs. n. 917/1986, in materia di transfer pricing.

Con l'undicesimo motivo di ricorso principale proposto dalla società GKN Driveline Firenze s.p.a. si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112, cod. proc. civ., per non avere pronunciato sul motivo di ricorso, riproposto in appello, circa l'applicabilità della ritenuta agevolata ai sensi dell'art.



11, Convenzione contro la doppia imposizione Italia – Regno Unito, ratificata dalla legge n. 329/1990.

I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono fondati.

Risulta dai ricorsi principali che le specifiche questioni di cui ai motivi di ricorso erano state proposte con il ricorso introduttivo di primo grado e riproposte in appello, ma, sul punto, il giudice del gravame non ha statuito, come del resto confermato dalla resistente nelle proprie controdeduzioni, in violazione della previsione di cui all'art. 112, cod. proc. civ.

Con il dodicesimo motivo di ricorso principale della società GKN Driveline Firenze s.p.a. (corrispondente al decimo motivo di ricorso principale proposto dalla società GKN Italia s.p.a.), le società censurano la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112, cod. proc. civ., e dell'art. 56, d.lgs. n. 546/1992, per non essersi pronunciata sulla richiesta di disapplicazione degli interessi, avendo deciso solo sulla questione delle sanzioni; inoltre, si prospetta che, nel caso in cui si dovesse ritenere che il giudice del gravame avrebbe ritenuto errata la riproposizione della questione in appello, sarebbe stato violato l'art. 56, cit., posto che nelle controdeduzioni si era chiaramente riproposta la questione della non legittimità della richiesta di pagamento degli interessi, attesa la violazione dell'art. 10, comma 2, legge n. 212/2000.

Il motivo è inammissibile, in quanto non tiene conto della *ratio decidendi* della pronuncia.

Sul punto, va osservato che il giudice del gravame aveva evidenziato in sentenza che la società aveva richiesto, con il ricorso introduttivo, la non applicazione delle sanzioni e degli interessi e che la suddetta questione era stata riproposta in via subordinata, anche in appello.

Va precisato che, stando a quanto si evince in sentenza, la questione della non debenza delle sanzioni e degli interessi era stata prospettata



sulla base di tre profili: non applicabilità delle stesse in ipotesi di accertamento dell'abuso di diritto; incertezza interpretativa della norma; applicabilità della disciplina del legittimo affidamento.

Il giudice del gravame ha escluso che nella fattispecie potesse ipotizzarsi un legittimo affidamento e, sotto tale profilo, ha dato risposta alla postulazione della parte di non applicabilità della sanzione e degli interessi.

D'altro lato, la stessa sentenza ha poi evidenziato, in motivazione, che doveva escludersi, nel caso di specie, ogni ipotesi di incertezza normativa ed ha, quindi, ritenuto di dovere esaminare in senso favorevole alle società la sola questione della non applicabilità della sanzione in ipotesi di abuso del diritto.

In questo ambito, la sentenza ha, evidentemente, ritenuto unicamente che l'accertamento di una situazione di abuso del diritto dovesse comportare la non debenza delle sanzioni, in quanto ha considerato che la sanzione applicabile sarebbe, in questo caso, lo stesso recupero a tassazione che discende dal disconoscimento degli effetti fiscali di un comportamento che non ha violato una disposizione di legge.

Sicchè, nel ragionamento del giudice del gravame, si evidenzia come la questione potesse essere risolta in senso favorevole alla società ai soli fini della sanzione, non anche ai fini del pagamento degli interessi, comunque dovuti in relazione al recupero a tassazione di quanto dovuto.

Tale ragione della decisione non è stata colta dai motivi di censura in esame, sicchè gli stessi sono inammissibili.

Sul ricorso incidentale

Con l'unico motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 471/1997, per avere non correttamente



escluso che, in ipotesi di abuso del diritto, non debbano trovare applicazione le sanzioni.

Il motivo è fondato.

Come si è già posto in evidenza, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, secondo il quale l'amministrazione finanziaria disconosce e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali, in relazione ai quali gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, applicano ed iscrivono a ruolo le sanzioni di cui al d.lgs. n. 471/1997, art. 1, comma 2, comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo così evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto (Cass. civ., 31 dicembre 2019, n. 34750; Cass. civ., 10 agosto 2022, n. 24613; Cass. civ., 19 maggio 2022, n. 16120; Cass. civ., 31 marzo 2022, n. 10519; Cass. civ., 16 gennaio 2023, n. 1166).

E' vero che questa Corte, terza sezione penale, con la sentenza 7 ottobre 2015, n. 40272, ha escluso che le ipotesi elusive possano configurare una condotta penalmente rilevante, in quanto il nuovo art. 10-bis, cit., esclude espressamente che le operazioni che siano prive di sostanza economica e realizzino vantaggi fiscali indebiti possano dar luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie.

Ma si è parimenti segnalato (Cass. civ., 10 agosto 2022, n. 24613) che la scelta del legislatore di depenalizzare le operazioni integranti abuso del diritto non è stata accompagnata dalla previsione della assoluta mancanza di sanzionabilità delle predette operazioni, essendo rimasta salva l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.



La pronuncia del giudice del gravame, pertanto, non è conforme ai suddetti principi e, pertanto, è viziata da violazione di legge.

Conclusioni

In conclusione, con riferimento al ricorso principale proposto da GKN Driveline Firenze s.p.a.: sono fondati i motivi sesto, ottavo, nono, decimo e undicesimo, inammissibile il secondo e il dodicesimo motivo, infondati i restanti; con riferimento al ricorso principale proposto da GKN Italia s.p.a.: sono fondati i motivi sesto, ottavo e nono, inammissibili il secondo e il decimo, infondati i restanti; è fondato il motivo di ricorso incidentale, con conseguente accoglimento dei ricorsi principali per i motivi accolti e di quello incidentale e cassazione della sentenza con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

con riferimento al ricorso principale proposto da GKN Driveline Firenze s.p.a.: accoglie i motivi sesto, ottavo, nono, decimo e undicesimo, inammissibile il secondo e il dodicesimo motivo, infondati i restanti; con riferimento al ricorso principale proposto da GKN Italia s.p.a.: accoglie i motivi sesto, ottavo e nono, inammissibili il secondo e il decimo, infondati i restanti; accoglie il ricorso incidentale; cassa la sentenza censurata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, addì 28 settembre 2023.

Il Consigliere estensore

Giancarlo Triscari

il Presidente

Biagio Virgilio

