Sentenza del 26/09/2018 n. 22946 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La A. s.p.a. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, depositata il 19 luglio 2010, che, in accoglimento dell'appello principale dell'Agenzia delle Entrate e di quello incidentale della contribuente, ha confermato la legittimità delle riprese fiscali delle maggiori imposte operate con gli avvisi di accertamento relativi agli anni 2003, 2004 e 2005 e dichiarato la non debenza delle sanzioni connesse alla maggiore imposta sul valore aggiunto relativa ad operazioni di leasing nautico.

2. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che, in relazione ad un'operazione di locazione finanziaria immobiliare, riqualificata in termini di mutuo assistito da garanzia reale su beni del debitore, l'Ufficio aveva recuperato a tassazione le quote di ammortamento operate dalla società di leasing e la detrazione dell'i.v.a. assolta dalla contribuente sull'acquisto dei beni oggetto del menzionato contratto di leasing. Veniva, inoltre, accertata una maggiore i.v.a. dovuta in relazione ad operazioni di leasing nautico, previa contestazione della forfettizzazione dell'imponibile giustificata dalla contribuente con l'utilizzo delle imbarcazioni al di fuori delle acque territoriali della Comunità Europea.

2.1. Il giudice di appello dà atto che la Commissione provinciale aveva accolto i - riuniti - ricorsi proposti avverso i singoli avvisi di accertamento, non aderendo alla riqualificazione dell'operazione di locazione finanziaria immobiliare effettuata dall'Ufficio e, quanto all'operazione di leasing nautico, ritenendo corretto l'operato della contribuente.

2.2. Il giudice di appello ha accolto il gravame dell'Agenzia delle Entrate, affermando, quanto alla prima ripresa, che l'operazione fosse diretta ad eludere il divieto di patto commissorio, e, quanto alla seconda ripresa, che dai controlli effettuati emergeva l'insussistenza dei presupposti per la determinazione dell'imponibile dell'i.v.a. in via forfettaria.

3. Il ricorso è affidato a tre motivi.

4. L'Agenzia delle Entrate non spiega alcuna attività difensiva.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso proposto la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54 e 56, L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, artt. 2697 e 2700 c.c. e art. 221 c.p.c., per aver la sentenza impugnata ritenuto legittima la ripresa relativa

alle operazioni di leasing nautico, benchè fondata sulle risultanze di un verbale redatto dalla Guardia di Finanza - in cui si accertava la mancata utilizzazione delle imbarcazioni al di fuori delle acque territoriali desumendola dalle risposte ai questionari fornite dagli utilizzatori - non assistito dall'efficacia di atto pubblico e benchè tali questionari non erano stati allegati nè al processo verbale di constatazione, nè all'avviso di accertamento.

1.1. Il motivo è infondato.

Quanto alla prospettata nullità degli atti impositivi per carenza di motivazione, si osserva che l'avviso di accertamento può essere motivato per relationem, ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, purchè, nell'ipotesi di mancata allegazione, nell'atto ne venga riprodotto il contenuto essenziale, allo scopo di consentire al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato (cfr. Cass., ord., 23 febbraio 2018, n. 4396; Cass., ord., 11 aprile 2017, n. 9323).

Nel caso in esame, la mancata allegazione agli atti impositivi notificati alla contribuente dei questionari inviati agli utilizzatori e da questi completati non assume rilevanza ai fini della prospettata nullità dell'atto medesimo in ragione del fatto che il loro contenuto essenziale risulta essere stato riprodotto nel processo verbale di constatazione portato a conoscenza della società.

Sotto altro profilo, può evidenziarsi che la ricorrente si limita a dolersi della mancata allegazione al processo verbale di constatazione dei questionari riempiti dai clienti, senza allegare che il loro contenuto essenziale non sia stato riprodotto negli atti portati a sua conoscenza, e, dunque, che non sia stato soddisfatto il requisito motivazionale mediante il rinvio per relationem ad atti non notificati.

1.2. In ordine alla contestata efficacia probatoria del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, cui il giudice di appello annette il valore di prova piena fino a querela di falso, deve rilevarsi che la relativa affermazione compiuta nella sentenza risulta essere priva di valore determinante ai fini della decisione, poichè utilizzata solo al fine di rafforzare una valutazione dei fatti già compiuta - come evidente dal fatto che è preceduta dall'avverbio "peraltro" - e, pertanto, risulta inidonea ad incidere sull'esito di siffatta valutazione.

2. Con il secondo motivo la contribuente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 1344, 1345 e 2744 c.c., per aver il giudice di appello ritenuto sussistente il carattere fittizio dell'operazione di lease back posta in essere in ragione della presenza di elementi indiziari privi di significatività e concludenza.

Sottolinea, in proposito, l'insussistenza degli elementi ritenuti dalla giurisprudenza sintomatici dell'esistenza di un patto commissorio, l'inconcludenza della sola circostanza rappresentata dalle rilevate difficoltà finanziare dell'apparente venditrice e l'insufficienza delle altre circostanze dì fatto valorizzate dal giudice.

3. Con l'ultimo motivo di ricorso la contribuente si duole della omessa e insufficiente motivazione circa un fatto decisivo della controversia, nella parte in cui ha ritenuto che

l'operazione denominata di lease back fosse affetta da nullità, pur in assenza di elementi da cui desumere la sussistenza del vizio rilevato.

3.1. I motivi, esaminabili congiuntamente, sono fondati.

La Corte territoriale ritiene che l'operazione in esame sia da qualificarsi quale mutuo assistito da garanzia reale su beni del mutuatario e risulti elusiva del divieto dì patto commissorio stabilito dall'art. 2744 c.c. Trae tale convincimento da una serie di indizi tra cui la contemporaneità dei contratti di acquisto dell'immobile da parte della contribuente, di concessione in locazione finanziaria alla S. s.r.l. e di concessione in locazione ordinaria alla originaria venditrice (la Centro Z. s.c. a r.l.), tutti intervenuti il medesimo giorno (30 dicembre 2003); il fatto che la S. s.r.l. era costituita solo pochi giorni prima, non è stata mai operativa e ben presto erano subentrati nella sua compagine sociale e nella funzione di legale rappresentante, rispettivamente, i soci e il legale rappresentante della originaria venditrice; la corrispondenza dell'entità del deposito cauzionale versato alla S. s.r.l., in relazione al contratto di locazione ordinaria, con quella del maxi canone iniziale del contratto di leasing; la mancata integrale corresponsione del prezzo del contratto di vendita immobiliare, in ragione del fatto che una parte di esso era stata utilizzata per estinguere per compensazione un debito che la società contribuente aveva contratto verso la S. s.r.l.

Sottolinea, altresì, che i menzionati contratti erano stati stipulati in un momento di particolare tensione finanziaria per la società originaria venditrice che aveva visto disattese le istanze di accesso al credito.

Rileva, infine, che il contratto di leasing prevedeva il divieto di locazione ordinaria senza preventivo assenso della concedente, assistito da clausola risolutiva espressa.

3.2. Questa Sezione ha affermato che il contratto di sale and lease back si configura come una operazione negoziale complessa consistente nell'alienazione, da parte di un imprenditore, di un bene strumentale, la cui disponibilità viene tuttavia mantenuta in forza di un connesso rapporto di leasing -, che non può ritenersi necessariamente preordinata alla finalità di finanziamento con fraudolenta elusione del divieto di patto commissorio posto dall'art. 2744 c.c., salvo che lo scopo di garanzia non assurga, in concreto, a causa del contratto, qualora risulti da dati sintomatici e obiettivi che la vendita, nel quadro del rapporto volto a fornire liquidità all'impresa alienante, sia stata utilizzata per rafforzare la posizione del creditore-finanziatore, abusando della debolezza del debitore (così, Cass. 29 marzo 2006, n. 7296).

Lo schema contrattuale del sale and lease back è, dunque, in linea di massima ed almeno in astratto, valido, in quanto contratto d'impresa socialmente tipico, ferma la necessità di verificare, caso per caso, l'assenza di elementi patologici, sintomatici di un contratto di finanziamento assistito da una vendita in funzione di garanzia, volto ad aggirare, con intento fraudolento, il divieto di patto commissorio e, pertanto, sanzionabile, per illiceità della causa, con la nullità, ex art. 1344 c.c., in relazione all'art. 1418 c.c., comma 2, (cfr. Cass. 11 settembre 2017, n. 21042; Cass. 14 marzo 2006, n. 5438).

L'accertamento del carattere fittizio di tale contratto, per la presenza di indizi sintomatici di un'anomalia nello schema causale socialmente tipico costituisce un'indagine di fatto, insindacabile in sede di legittimità, se adeguatamente e correttamente motivata (così, oltre alle pronunce da ultimo menzionate, Cass. 28 gennaio 2015, n. 1625).

Il patto commissorio è ravvisabile anche rispetto a più negozi tra loro collegati, qualora scaturisca un assetto di interessi complessivo tale da far ritenere che il meccanismo negoziale attraverso il quale deve compiersi il trasferimento di un bene del creditore sia effettivamente collegato, piuttosto che alla funzione di scambio, ad uno scopo di garanzia, a prescindere dalla natura meramente obbligatoria o traslativa o reale del contratto, ovvero dal momento temporale in cui l'effetto traslativo sia destinato a verificarsi, nonchè dagli strumenti negoziali destinati alla sua attuazione e, persino, dalla identità dei soggetti che abbiano stipulato i negozi collegati, complessi o misti, sempre che tra le diverse pattuizioni sia ravvisabile un rapporto di interdipendenza e le stesse risultino funzionalmente preordinate allo scopo finale di garanzia (cfr. Cass. 19 maggio 2004, n. 9466).

Tale sembra essere la situazione cui, secondo la tesi dell'Ufficio, si inserisce l'operazione in esame, la quale contempla la presenza di un terzo soggetto - la S. s.r.l. - che intermedia il rapporto tra la contribuente e l'asserita debitrice-venditrice.

3.3. Secondo la giurisprudenza di legittimità gli elementi ordinariamente sintomatici della frode alla legge sono essenzialmente tre: la presenza di una situazione di credito e debito tra la società finanziaria (concedente) e l'impresa venditrice utilizzatrice, preesistente o contestuale alla vendita; le difficoltà economiche dell'impresa venditrice, legittimanti il sospetto di un approfittamento della sua condizione di debolezza; la sproporzione tra il valore del bene trasferito e il corrispettivo versato dall'acquirente, che confermi la validità di tale sospetto.

Soltanto il loro concorso vale a fondare ragionevolmente la presunzione che il lease back, contratto d'impresa per sè lecito, sia stato in concreto impiegato per eludere il divieto di patto commissorio e sia pertanto nullo perchè in frode alla legge (cfr., oltre alle pronunce richiamate, Cass. 21 luglio 2004 n. 13580; Cass. 7 maggio 1998 n. 4612).

La sentenza impugnata dà atto del fatto che la società venditrice versava in una situazione di difficoltà economica, ma nulla afferma in ordine all'esistenza di eventuali rapporti di debito-credito tra la stessa e la società concedente e al rapporto tra il valore del bene trasferito e il corrispettivo versato dall'acquirente.

In relazione a tali aspetti la motivazione risulta insufficiente.

4. La sentenza va, dunque, cassata con riferimento ai motivi accolti e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo e il terzo motivo di ricorso e rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 18 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 26 settembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza