Sentenza del 27/04/2021 n. 11023 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Sale and lease back - Cessione di bene imponibile - Condizioni.

Massima:

In tema di IVA non costituisce cessione di bene imponibile la vendita effettuata con un contratto di sale and lease back, in quanto a tale complessa ed unitaria operazione negoziale, con causa concreta finanziaria, non consegue il trasferimento del bene materiale da una parte, il venditore-utilizzatore, all'altra, l'acquirente-concedente, tale che, la seconda, possa dirsi autorizzata a disporne di fatto come se ne fosse la proprietaria, in ragione della permanenza del bene stesso nella disponibilità del venditore che, invece, lo utilizza ininterrottamente. Infatti, in tema di IVA, la nozione di cessione di bene quale presupposto impositivo, in forza d'interpretazione conforme del diritto interno a quello sovranazionale, si riferisce non al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto interno bensì a qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale con la quale una parte autorizzi l'altra a disporne di fatto come se ne fosse il proprietario, spettando al giudice di merito determinare, caso per caso, in relazione alla singola fattispecie, se una data operazione comporti il trasferimento del detto potere. Pertanto, per escludere dal novero delle cessioni di beni imponibili la vendita in seno a sale and lease back, oltre all'accertamento dell'unicità della complessa operazione, deve escludersi l'illiceità del contratto ed in particolare la finalità elusiva di obblighi tributari con esso eventualmente perseguita. L'operazione deve difatti risultare effettivamente posta in essere per soddisfare reali esigenze di liquidità, quale libero esercizio dell'attività economica, e non tradursi in un uso distorto o improprio dello strumento negoziale o in un comportamento anomalo rispetto alle ordinarie logiche d'impresa, posto in essere per realizzare non la causa concreta del negozio ma esclusivamente o essenzialmente un indebito vantaggio fiscale, contrario allo scopo delle norme tributarie.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La contribuente ricorre, con un motivo, per la cassazione della sentenza (indicata in epigrafe) di accoglimento dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate ("A.E.") avverso la sentenza n. 62/01/2008 della C.T.P. di Rimini che aveva accolto l'impugnazione di avviso di accertamento IRES, IRAP ed IVA relativo all'esercizio 2005 (n. (XXXXX)).

2. Dagli atti di parte nonche' dalla sentenza impugnata emerge quanto segue circa i fatti di causa, limitatamente a cio' che ancora rileva nel presente giudizio.

2.1. (XXXXX) s.r.l., societa' operante nel settore della nautica, il 19 novembre 2003 acquisto' un rimorchiatore sovietico (denominato "(XXXXX)"), costruito in Romania nel 1957 ed iscritto nei registri navali mercantili croati fino al 2 giugno 2005, sottoponendolo a lavori di restauro e trasformazione (c.d. "refitting") e chiedendo il rilascio del "certificato di classe" per la relativa destinazione all'attivita' commerciale di "noleggio per finalita' turistiche".

Il 13 luglio 2005, difatti, il "Registro Italiano Navale" (di seguito anche: "R.I.N.A."): attesto' l'avvenuta iscrizione di "(XXXXX)" al detto Registro; evidenzio' l'attualita' degli "accertamenti tecnici per la verifica della conformita' dell'unita' dei requisiti del decreto 4 aprile 2005, n. 95" (regolamento di sicurezza recante norme tecniche per le navi destinate esclusivamente al noleggio per finalita' turistiche), e chiari' che, "a conclusione, con buon esito, dei predetti accertamenti e prove, all'unita' in oggetto", sarebbe stato "rilasciato "Certificato di Classe" con assegnazione alla nave delle... caratteristiche" (anche) di "servizio: noleggio per finalita' turistiche"".

Il successivo 26 luglio 2005, la contribuente concluse, con societa' di leasing, un contratto di "sale and lease back", avente ad oggetto "(XXXXX)", con cessione del bene fatturata alla detta societa' senza addebito dell'IVA in quanto "non imponibile ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8 bis, comma 1".

Tre giorni dopo (il 28 luglio) il R.I.N.A. rilascio' a (XXXXX) s.r.l. dichiarazione di avvenuta sottoposizione dell'"unita' a una visita di prima classificazione senza sorveglianza durante la costruzione...", con conseguente proposizione alla Direzione Generale di classificazione di "(XXXXX)" con le caratteristiche di "noleggio per finalita' turistiche".

Il 22 marzo 2006, la citata nave, ottenuto il richiesto Certificato di Classe, fu iscritta nel "Registro Internazionale" (Sezione 1) e, per quanto chiarito dal ricorrente (in termini non contraddetti dal controricorrente), fu adibita dalla contribuente ad attivita' commerciale di noleggio (in forza del citato contrato di sale and lease back).

3. L'Amministrazione finanziaria, con l'avviso di accertamento poi oggetto di giudizio tributario, recupero' l'IVA non addebitata in fattura da (XXXXX) s.r.l. alla societa' di leasing, ritenendo non applicabile nella specie il regime di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 8 bis, comma 1, lettera a).

In particolare, l'operazione fu ritenuta non assimilabile alle cessioni all'esportazione (cioe' alle cessioni di cui all'articolo 8 del medesimo decreto) e, quindi, non assoggettabile alla disciplina prevista dal citato articolo 8 bis, non possedendo la nave, al momento della cessione (in forza di

sale and lease back del 26 luglio 2005), i requisiti per essere destinata all'esercizio di attivita' commerciale di noleggio, in quanto (alla data della cessione) non ancora iscritta nel Registro internazionale (cosa che difatti avvenne solo il 22 marzo 2006, all'esito di procedura intrapresa il 13 luglio 2005). Opinare diversamente, sostenne l'A.E., avrebbe significato ricollegare l'operativita' del regime di cui al citato articolo 8 bis ad una mera dichiarazione d'intenti della contribuente di voler adibire la nave all'esercizio di attivita' commerciale (nella specie, di noleggio), emergente dall'indicazione in fattura.

4. L'adita CTP accolse il ricorso con statuizione riformata dalla CTR, con la sentenza oggetto di attuale ricorso per cassazione.

4.1. Il Giudice d'appello ritenne non applicabile la disciplina di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8 bis in quanto alla data della cessione in forza di sale and lease back (il 25 luglio 2005) il relativo oggetto non era altro che un "natante cui non era consentita la navigazione perche' soggetto a lavori di trasformazione in corso, perche' non collaudato e perche' non iscritto negli appositi registri".

Per l'operativita' della detta disciplina, la nave, al momento della cessione, superato il collaudo, avrebbe dovuto essere gia' iscritta nel Registro Navale Internazionale (cosa che invece avvenne solo il 22 marzo 2006). Cio' in quanto, prosegui' la Commissione, "il testo del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, dell'articolo 8 bis, comma 1, lettera a) presuppone che l'imbarcazione sia gia' in stato di assolvere alle attivita' ivi previste quali, ad esempio, "attivita' commerciali", "attivita' di pesca" ovvero "operazioni di salvataggio"". Per converso, nella specie, concluse la CTR, trattavasi di "poco piu' che un semplice scafo ricoverato in un cantiere navale, non in grado di svolgere alcuna attivita', fondandosi, invece, l'"agevolazione tributaria" in esame, "sulla funzionalita' navale e sulla... utilizzabilita' commerciale, di salvataggio, di assistenza, di pesca e", quindi, "sulla concreta navigabilita'".

5. Contro la sentenza d'appello la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, l'A.E. si e' difesa con controricorso ed all'udienza del 13 novembre 2019 il presente processo e' stato rinviato a nuovo ruolo, assegnando alle parti (compresa la Procura Generale) termine per contraddire in merito a quanto di recente statuito, a seguito di rinvio pregiudiziale, da Corte giusta, sentenza 27 marzo 2019, C-201/18 con riferimento all'operazione finanziaria di sale and lease back (vendita con locazione finanziaria di ritorno). All'esito, la contribuente ha depositato memoria ed all'attuale udienza le parti hanno concluso come riportato in epigrafe.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso merita accoglimento ancorche' per le seguenti assorbenti ragioni.

2. Con l'unico motivo di ricorso, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce l'"illegittimita' della sentenza per violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 8 bis, comma 1, lettera a)".

Al di la' della tecnica utilizzata nella formulazione della rubrica, in sostanza ci si duole dell'interpretazione data dalla CTR della norma appena citata nel senso di ritenere necessario,

per la sua operativita', che la nave, al momento della cessione, superato il collaudo, sia iscritta nel Registro Navale Internazionale, dovendo essere, per espressa disposizione normativa, "destinata" all'esercizio delle attivita' di cui al detto articolo 8 bis, comma 1, lettera a), tra le quali quella commerciale, e quindi gia' possedere funzionalita' navale e concreta navigabilita' (per le dette attivita').

La questione inerisce dunque l'interpretazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, citato articolo 8 bis, comma 1, lettera a). Ai sensi di tale norma, nei limiti di quanto rileva in questa sede, sono assimilate alle cessioni all'esportazione (quindi non imponibili), se non comprese nell'articolo 8, medesimo D.P.R., "le cessioni di navi (adibite alla navigazione in alto mare e) destinate all'esercizio di attivita' commerciali o della pesca nonche' le cessioni di navi adibite alla pesca costiera o ad operazioni di salvataggio o assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unita' da diporto di cui alla L. 11 febbraio 1971, n. 50". L'inciso tra parentesi quadre e' stato aggiunto, successivamente alla fattispecie concreta, dalla L. 15 dicembre 2011, n. 217, articolo 8, comma 2, lettera e), n. 1).

3. Rispetto a quella di cui innanzi e' preliminare (oltre che assorbente) altra questione di diritto ed in merito alla quale e' stato integrato il contraddittorio in sede di legittimita'. Un'operazione e' difatti suscettibile di essere assimilata ad una cessione all'esportazione (quindi, al pari di quest'ultima, non imponibile) sempre che possa ritenersi, per quanto qui rileva, una "cessione di beni" ai fini IVA.

Trattasi in particolare di verificare se il "sale and lease back" (vendita con locazione finanziaria di ritorno, c.d. "leaseback"), con riferimento alla vendita del bene della quale l'operazione si compone, rientri nella nozione di "cessioni di beni" ai fini della base imponibile IVA, Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 ex articoli 1 e 2.

Tale verifica deve essere condotta in considerazione della natura dell'operazione, da valutarsi alla stregua della concreta causa contrattuale, ed all'esito di interpretazione conforme del diritto interno a quello sovranazionale (ex articolo 288 TFUE).

Il riferimento e', in particolare, alla nozione di "cessioni di beni" quale "fatto generatore d'imposta" di cui agli articoli 2, 5 e 10 della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977" e successive modificazioni ed integrazioni, ratione temporis applicabile alla fattispecie (direttiva "in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme", c.d. "sesta direttiva").

3.1. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della "sesta direttiva" sono soggette ad IVA "le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale". Si considera "cessione di bene", ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, della medesima direttiva, "il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario". Il successivo articolo 10, paragrafo 2, infine, dispone che "il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi (...)".

In merito, la Corte di giustizia ha precisato, a piu' riprese, che la nozione di "cessione di bene" di cui alla "sesta direttiva" si riferisce non al trasferimento di proprieta' nelle forme previste dal diritto nazionale vigente bensi' a qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario. Quanto innanzi e' in particolare statuito, ex plurimis, da Corte giust., sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14 (EU:C:2015:719), punto 44, oltre che da Corte giust., sentenza del 15 dicembre 2005, Centralan Property, C-63/04 (EU:C:2005:773), punto 63, la quale ha chiarito peraltro che spetta al giudice nazionale determinare, caso per caso, in relazione alla singola fattispecie, se una data operazione su un bene comporti il trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario (si vedano altresi' Corte giust., sentenze 8 febbraio 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punto 7, e 21 novembre 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punto 20 oltre che la giurisprudenza ivi citata).

3.2. In merito alla (im)possibilita' di assimilare l'operazione di sale and lease back, intesa come di seguito chiarito, ad una "cessione di beni" rilevante a fini IVA si e' infine espressa, esplicitamente, la recente Corte Giust., sentenza 27 marzo 2019, Mydibel SA/Stato belga, C-201/18, ancorche' con riferimento alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, c.d. "direttiva IVA" (come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009).

Tale direttiva, come emerge dal primo considerando, e' adottata in funzione dell'opportunita', per ragioni di chiarezza e razionalizzazione, di procedere alla "rifusione delle disposizioni" relative al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto in occasione delle diverse modificazioni della "sesta direttiva" intervenute nel tempo.

Sempre nei limiti di quanto rileva nel presente processo, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della "direttiva IVA", sono soggette ad IVA "le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale". Ex articolo 14, paragrafo 1, della medesima direttiva, che, sul punto, riproduce, l'articolo 5, paragrafo 1, della "sesta direttiva", "costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario". Il successivo articolo 63, infine, dispone che "il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui e' effettuata la cessione di beni o della prestazione di servizi".

La citata Corte giust. del 2019, in particolare, adita in sede di rinvio pregiudiziale, ha dichiarato: "1) Salvo verifica da parte del giudice del rinvio degli elementi di fatto e di diritto nazionale pertinenti, gli articoli 184, 185, 187 e 188 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009, devono essere interpretati nel senso che essi non impongono un obbligo di rettifica dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), gravante su un immobile, che e' stata inizialmente detratta correttamente, quando tale bene e' stato oggetto di un'operazione di sale and lease back (vendita con locazione finanziaria di ritorno) non soggetta all'IVA in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale; 2) Un'interpretazione degli articoli 184, 185, 187 e 188 della direttiva 2006/112, come

modificata dalla direttiva 2009/162, nel senso che essi impongono un obbligo di rettifica dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) inizialmente detratta in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale e' conforme ai principi di neutralita' dell'IVA e della parita' di trattamento".

Orbene, ancorche' sul punto sollecitata con riferimento agli articoli innanzi evidenziati ed in tema di rettifica di detrazione d'IVA assolta a monte, la Corte di Giustizia (punti 34 e 35), richiamando proprio le statuizioni sovranazionali innanzi esaminate in merito all'articolo 5, paragrafo 1, della "sesta direttiva", ha chiarito e confermato l'interpretazione della nozione di "cessione di beni" ai fini della "direttiva IVA" (sul punto, come detto, sovrapponibile alla "sesta direttiva"). Trattasi in particolare non di trasferimento di propriet nelle forme previste dal diritto nazionale vigente bensi' di qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario; spetta altresi' al giudice nazionale determinare, caso per caso, in relazione alla singola fattispecie, se una data operazione su un bene comporti il trasferimento del detto potere.

Proseguendo, Corte giust. C-201/18 in esame (punti 39-43) ha infine chiarito che l'operazione di sale and lease back (di cui al procedimento principale) e' puramente finanziaria al fine di aumentare la liquidita' del venditore, e che i beni immobili, di cui al procedimento principale, sono rimasti in possesso di quest'ultimo, che li ha utilizzati ininterrottamente e in maniera duratura per le esigenze delle sue operazioni soggette ad imposta. Salva verifica del giudice del rinvio, ha proseguito la Corte di Giustizia, la detta operazione di sale and lease back (di cui al procedimento principale), costituente un'unica operazione, non puo' essere qualificata come "cessione di beni" in quanto il diritto trasferito in capo all'istituto finanziario a seguito della detta operazione non lo autorizza a disporre del bene come se fosse il proprietario. Sicche', ha concluso la Corte, l'operazione di sale and lease back, nelle circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, non e' soggetta ad IVA.

3.3. In base all'illustrata interpretazione del diritto sovranazionale dev'essere rivisitato l'orientamento di questa Corte, circa l'imponibilita' a fini IVA della vendita in seno a sale and lease back, sostanzialmente fondata su una scomposizione (a fini tributari) dell'unitaria e complessa operazione economica che non trova giustificazione nella causa concreta del contratto in esame e si mostra non aderente al dettato normativo di riferimento (si veda, per il detto orientamento, Cass. sez. 5, 15/10/2001, n. 12549, Rv. 549633-01, in motivazione).

3.3.1. La vendita in seno a "leaseback" deve in particolare ritenersi non annoverabile nella nozione di "cessione di bene" anche per il diritto interno (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 1 e 2), che necessita di interpretazione conforme al diritto sovranazionale.

A tale operazione negoziale difatti non consegue il trasferimento del bene materiale da una parte (il venditore-utilizzatore) all'altra (l'acquirente-concedente) tale che, la seconda, possa dirsi autorizzata a disporne di fatto come se ne fosse la proprietaria in ragione della permanenza del bene stesso nella disponibilita' del venditore che, invece, lo utilizza ininterrottamente.

Il sale and lease back, contratto d'impresa socialmente tipico (frequentemente applicato, sia in Italia che all'estero, nella pratica degli affari), e' infatti un'operazione negoziale complessa in forza della quale (normalmente) un imprenditore (o un lavoratore autonomo), al fine di ottenere con immediatezza liquidita', vende un bene strumentale ad una societa' finanziaria la quale ne paga il prezzo e contestualmente lo concede in locazione finanziaria allo stesso venditore che ne mantiene la disponibilita' ininterrottamente, verso il pagamento di un canone e con possibilita' di riacquisto del bene al termine del contratto per un prezzo normalmente molto inferiore al suo valore (ex plurimis: Cass. sez. 5, 15/07/2020, n. 15024, Rv. 658202-01; Cass. sez. 5, 29/03/2006, n. 7296, Rv. 588841-01; Cass. sez. 3, 14/03/2006, n. 5438, Rv. 587332-01; Cass. sez. 3, 21/01/2005, n. 1272, Rv. 580238-01; Cass. sez. 3, 21/07/2005, n. 13580, Rv. 574757-01; Cass. sez. 1, 22/04/1998, n. 4095, Rv. 514748-01; Cass. sez. 3, 16/10/1995, Rv. 494256-01; per i profili di illiceita' del "leaseback" se tale da sostanziarsi in un contratto di finanziamento assistito da una vendita in funzione di garanzia, volto quindi ad aggirare, con intento fraudolento, il divieto di patto commissorio, si vedano altresi', ex plurimis: Cass. sez. 6-1, 07/08/2018, n. 20634, Rv. 6502002-01; Cass. sez. 1, 25/05/2018, n. 13305, Rv. 649159-01; Cass. sez. 2, 11/09/2017, n. 21042, Rv. 645552-01; Cass. sez. 1, 28/01/2015, n. 1625, Rv. 634838-01; Cass. sez. 3, 02/02/2006, n. 2285, Rv. 58691-01; Cass. sez. 3, 06/08/2004, n. 15178, Rv. 575914-01).

Il "leaseback" ha dunque una causa concreta diversa da quella del contratto di vendita puro e semplice, trattandosi di un'unica operazione complessa e con causa finanziaria (il fine di aumentare la liquidita' del venditore-utilizzatore), da considerarsi nella globalita' dei suoi elementi negoziali strettamente connessi onde scongiurarne un'artificiosa scomposizione a fini tributari (in merito si vedano: la citata Corte Giust., sentenza 27 marzo 2019, Mydibel SA/Stato belga, C-201/18, proprio con riferimento a sale and lease back; Corte Giust., sentenza 21 febbraio 2008, Particolo Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punti 53, e giurisprudenza ivi richiamata, e 54, in termini piu' generali circa l'unicita' della prestazione nel caso in cui due o piu' elementi o atti forniti dal soggetto passivo siano a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, a giudizio del giudice nazionale, una sola prestazione economica inscindibile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale, ovvero un'unica operazione).

La causa finanziaria del contratto in esame impedisce quindi di assimilare (a fini IVA) la somma corrisposta dall'acquirente-concedente al corrispettivo dovuto al venditore in forza del tipico contratto di vendita. Allo stesso tempo, l'ininterrotta disponibilita' del bene in capo all'alienante-utilizzatore impedisce di assimilare l'operazione ad una "cessione di beni" rilevante a fini IVA, tanto per il diritto interno quanto per quello sovranazionale, in ragione dell'assenza di autorizzazione in capo all'acquirente-concedente di disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario.

3.4. La presente lettura dei rapporti tra sale and lease back ed IVA, con riferimento alla vendita della quale l'operazione si compone, e' altresi' in linea con i piu' recenti approdi di questa Corte in materia di imposte dirette, di registro, ipotecarie e catastali, laddove fonda sull'unicita' della complessa operazione (con causa concreta finanziaria) e sull'ininterrotta disponibilita' del bene da parte del venditore.

In tema di determinazione del reddito d'impresa, in particolare, Cass. sez. 5, 15/07/2020, n. 15024 ha chiarito che la plusvalenza ottenuta dalla cessione di un bene in forza di sale and lease back, contratto socialmente tipico con causa finanziaria (quindi diversa da quella del contratto di vendita), e' ripartita, in applicazione dell'articolo 2425 bis c.c., in funzione della durata del contratto di locazione e non computata in base al criterio di competenza. La causa finanziaria del contratto impedisce difatti di assimilare (a fini fiscali) la somma ricevuta dal concedente al corrispettivo dell'acquirente.

Cass. sez. 5, 20/09/2017, n. 21815, Rv. 645627-01, ha invece statuito che in tema di agevolazioni tributarie, il beneficio previsto dalla L. n. 388 del 2000, articolo 33, comma 3, (applicabile ratione temporis) per i trasferimenti di beni immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento, si applica in favore dell'acquirente, che provveda all'edificazione nel termine sopra indicato, anche se stipula, per ottenere liquidita', un contratto di sale and lease back (con il quale vende il bene ad una societa' di leasing e contemporaneamente prevede la conduzione in locazione del medesimo e il successivo riscatto al termine della locazione finanziaria). Deve difatti tenersi conto che tale beneficio ha lo scopo di incentivare lo sviluppo urbanistico in conformita' ai parametri individuati nei piani territoriali e trova applicazione solo se ad eseguire le opere sia lo stesso acquirente agevolato, come avvenuto in quella fattispecie, ove e' quest'ultimo che, rimasto nella disponibilita' del bene, realizzato le potenzialita' edificatorie dello stesso, anche se ne ha alienato la proprieta' in seno all'operazione negoziale di cui innanzi.

3.5. Quanto innanzi circa i rapporti tra sale and lease back ed IVA, in termini di non assimilabilita' della vendita in seno alla detta operazione complessa alla "cessione di beni" a fini IVA, implica comunque la verifica, in sede di merito, dell'eventuale illiceita' del contratto ed in particolare della finalita' elusiva di obblighi tributari con esso eventualmente perseguita, dovendo l'operazione risultare effettivamente posta in essere per soddisfare reali esigenze di liquidita' d'impresa.

La detta condotta elusiva non potra' comunque ravvisarsi nella mera scelta di un'operazione fiscalmente piu' vantaggiosa, laddove sia lo stesso ordinamento tributario a prevedere tale facolta', a condizione che non si traduca in uso distorto dello strumento negoziale o in un comportamento anomalo rispetto alle ordinarie logiche d'impresa, posto in essere per realizzare non la causa concreta del negozio ma esclusivamente o essenzialmente il beneficio fiscale.

Nei detti termini, ex dirimis, proprio con riferimento al "leaseback", ancorche' in merito alle imposte dirette, Cass. sez. 5, 26/08/2015, n. 17175, Rv. 636360-01. Per essa l'opzione per il sale and lease back di un bene strumentale, che comporta rispetto all'acquisto un'accelerata deducibilita' dei costi, rientra nel libero esercizio dell'attivita' economica del contribuente, qualora risponda al suo specifico e concreto interesse economico di estinguere pregressi debiti mediante l'acquisizione di nuova liquidita' a condizioni ritenute convenienti.

In termini sostanzialmente analoghi si e' espressa anche Cass. sez. 5, 14/01/2015, n. 405, Rv. 634069-01, per la quale e' difatti necessario per il configurarsi dell'elusione che il conseguimento di un "indebito" vantaggio fiscale, contrario allo scopo delle norme tributarie, costituisca la causa concreta della fattispecie negoziale. Con la conseguente non sussumibilita' nel Decreto del

Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis di un contratto di sale and lease back, caratterizzato dalla "clausola tandem", in virtu' della quale la banca finanziatrice subentra alla societa' di leasing nel credito per i canoni residui. Tale operazione, difatti, pur procurando al contribuente un risparmio d'imposta, collegato all'accelerata deducibilita' della prima maxi-rata, consente di realizzare un concreto interesse, che rientra nella liberta' d'iniziativa economica, sostituendo un pregresso debito bancario con un finanziamento a condizioni migliori, e non risulta, pertanto, irragionevole rispetto alle ordinarie logiche d'impresa.

Parimenti, per Cass. sez. 5, 05/12/2014, n. 25758, Rv. 63394801, alla stregua dell'elaborazione giurisprudenziale comunitaria e nazionale, costituisce pratica abusiva l'operazione economica che, attraverso l'impiego "improprio" e "distorto" dello strumento negoziale, abbia quale scopo predominante e assorbente (seppur non esclusivo) l'elusione della norma tributaria. La mera astratta configurabilita' di un vantaggio fiscale non e' invece sufficiente ad integrare la fattispecie abusiva, poiche' e' richiesta la concomitante condizione di inesistenza di ragioni economiche diverse dal semplice risparmio d'imposta e l'accertamento della effettiva volonta' dei contraenti di conseguire un indebito vantaggio fiscale. Proprio in applicazione del principio la sentenza da ultimo citata ha ritenuto non abusiva la stipula di un contratto di sale e lease back, pur pervenendo al medesimo risultato economico di una operazione di finanziamento bancario, per cui l'impiego del negozio era volto a consentire la maggiore deducibilita' di canoni di leasing, rispetto ai soli interessi passivi che sarebbero stati deducibili con la stipula di un mutuo.

Viceversa, ma muovendo dalla stessa impostazione, Cass. sez. 5, 08/04/2009, n. 8481, Rv. 607731-01, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, ha chiarito che l'appartenenza di due societa' al medesimo gruppo d'imprese, pur non escludendo sul piano civilistico la liceita' di un contratto di sale and lease back, posto in essere tra le stesse ed avente ad oggetto beni strumentali gia' ammortizzati dalla societa' venditrice, consente di ravvisare in tale operazione un comportamento elusivo, configurabile come abuso del diritto. Deve difatti escludersi, proprio in virtu' della rilevanza unitaria conferita dal legislatore al gruppo d'imprese, che tale contratto realizzi l'effetto economico proprio della locazione finanziaria, consistente nell'assicurare al locatore una maggiore disponibilita' di denaro, e dovendo pertanto concludersi che esso e' volto esclusivamente a realizzare un vantaggio fiscale, costituito per la societa' utilizzatrice dalla possibilita' di portare in detrazione i canoni di locazione, e per la societa' locatrice di effettuare nuovamente l'ammortamento dei medesimi beni (in merito ai rapporti tra sale and lease back e divieto di patto commissorio in relazione alla deducibilita' dei canoni da parte dell'utilizzatore, si veda anche Cass. sez. 5, 7286/2006, cit.).

4. In conclusione, il ricorso deve essere accolto, per le ragioni e nei termini di cui innanzi, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Commissione Tributaria Regionale per l'Emilia Romagna, in diversa composizione (anche per la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimita') che fara' applicazione dei seguenti principi di diritto, sanciti ex articolo 384 c.p.c., comma 1.

"In tema d'IVA, la nozione di "cessione di bene" quale presupposto impositivo, in forza d'interpretazione conforme del diritto interno a quello sovranazionale (come interpretato dalla Corte di Giustizia), si riferisce non al trasferimento di proprieta' nelle forme previste dal diritto

interno bensi' a qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale con la quale una parte autorizzi l'altra a disporne di fatto come se ne fosse il proprietario, spettando al giudice di merito determinare, caso per caso, in relazione alla singola fattispecie, se una data operazione comporti il trasferimento del detto potere".

"In tema d'IVA, non costituisce "cessione di bene" imponibile la vendita in seno a sale and lease back. A tale complessa ed unitaria operazione negoziale, con causa concreta finanziaria (il fine di aumentare la liquidita' del venditore-utilizzatore), non consegue difatti il trasferimento del bene materiale da una parte (il venditore-utilizzatore) all'altra (l'acquirente-concedente) tale che, la seconda, possa dirsi autorizzata a disporne di fatto come se ne fosse la proprietaria in ragione della permanenza del bene stesso nella disponibilita' del venditore che, invece, lo utilizza ininterrottamente".

"In tema d'IVA, per escludere dal novero delle "cessioni di beni" imponibili la vendita in seno a sale and lease back, oltre all'accertamento dell'unicita' della complessa operazione, deve escludersi l'illiceita' del contratto ed in particolare la finalita' elusiva di obblighi tributari con esso eventualmente perseguita. L'operazione deve difatti risultare effettivamente posta in essere per soddisfare reali esigenze di liquidita', quale libero esercizio dell'attivita' economica, e non tradursi in un uso distorto o improprio dello strumento negoziale o in un comportamento anomalo rispetto alle ordinarie logiche d'impresa, posto in essere per realizzare non la causa concreta del negozio ma esclusivamente o essenzialmente un indebito vantaggio fiscale, contrario allo scopo delle norme tributarie".

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale per l'Emilia Romagna, in diversa composizione, che provvedera' anche alla regolazione delle spese del presente giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza