Sentenza del 05/05/2022 n. 14227 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Sulla base di un pvc redatto il 15 maggio 2008, l'Agenzia delle Entrate, con avviso di accertamento recuperava nei confronti della M. s.p.a., in relazione all'anno di imposta 2005, la maggiore Iva dovuta.

La prima contestazione riguardava l'indebita sopravvalutazione di un complesso immobiliare alberghiero, fatto oggetto di un contratto di sale and lease back, che nella prospettazione erariale mascherava un contratto di finanziamento, con conseguente illecita detrazione dell'Iva per la parte dell'immobile che si assumeva sovrastimata. In buona sostanza, la sopravvalutazione del complesso venduto consentiva al venditore-locatario San Clemente Resort s.r.l. di finanziarsi, mantenendo la disponibilità del compendio immobiliare, e agli istituti di leasing, fra i quali figurava pro quota M., di detrarre indebitamente l'Iva.

La seconda contestazione denunciava l'illiceità di tre contratti di leasing nautici, che mascheravano delle vere e proprie cessioni, mirando a godere del particolare regime agevolativo Iva correlato all'istituto del leasing nautico, fruendo di un'indebita detrazione dell'Iva.

La CTP di Ancona accoglieva il ricorso del contribuente limitatamente ad un contratto di leasing nautico sottoscritto con tale Panniccià Fabio, respingendolo per il resto.

La CTR delle Marche rigettava il successivo appello della contribuente.

Il ricorso per cassazione di quest'ultima è affidato a nove censure.

Resiste l'Agenzia con controricorso.

La contribuente ha illustrato il ricorso con memoria.

Motivi della decisione

Con il primo motivo, rubricato 1., viene denunciata l'illegittimità della sentenza nella parte in cui ha confermato la legittimità/fondatezza del recupero Iva per indebita detrazione in relazione al contratto di sale and lease back concluso con la società San Clemente Resort s.r.l. sul presupposto della non congruità del prezzo di cessione del complesso alberghiero (---). Ad avviso della ricorrente la sentenza violerebbe il combinato disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13 e art. 19, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto ai fini del computo della

base imponibile Iva rileverebbe il corrispettivo contrattualmente pattuito, non l'effettivo valore dei beni ceduti.

Il motivo è fondato e va accolto Invero, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 13 che disciplina l'imposta sul valore aggiunto (IVA), ne prevede la base imponibile, definendola, in particolare, al comma 1. Essa è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, in virtù dell'avvenuta cessione di beni e/o delle prestazioni di servizi, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione, o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti. In definitiva, la base imponibile dell'IVA coincide con il prezzo contrattualmente dovuto dall'acquirente, sul quale l'imposta grava.

Il corrispettivo contrattuale, pertanto, è il parametro di riferimento, non rilevando con riferimento all'IVA e in funzione della perimetrazione della sua base imponibile il prezzo ritenuto congruo.

Nella specie, la CTR, in contrasto con il principio riassunto, ha confermato la fondatezza della pretesa fiscale proprio in ragione del prezzo sovrastimato attribuito al complesso alberghiero per cui è causa rispetto al suo valore reale. Nell'ottica della CTR il giusto prezzo finisce per far premio, in violazione dell'art. 13 summenzionato, sul prezzo pattuito tra le parti.

Con la seconda censura, rubricata 1.1., viene denunciata l'illegittimità della sentenza nella parte in cui ha confermato la legittimità/fondatezza del recupero Iva per indebita detrazione in relazione al contratto di sale and lease back concluso con la società San Clemente Resort s.r.l. sul presupposto della non congruità del prezzo di cessione del complesso alberghiero (---). Ad avviso della ricorrente la sentenza sarebbe afflitta da una motivazione insufficiente in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, fatto rappresentato dalla congruità del prezzo pattuito per l'acquisto del complesso alberghiero, non essendo risultato comprensibile perchè il giudice a quo non abbia ritenuto idoneo quanto offerto probatoriamente al riguardo dalla contribuente.

Con la terza censura, rubricata 1.1.1., viene denunciata l'illegittimità della sentenza nella parte in cui ha confermato la legittimità/fondatezza del recupero Iva per indebita detrazione in relazione al contratto di sale and lease back concluso con la società San Clemente Resort s.r.l. sul presupposto della non congruità del prezzo di cessione del complesso alberghiero (---). Ad avviso della ricorrente la sentenza sarebbe afflitta da una motivazione insufficiente in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'y, comma 1, n. 5.

Le censure articolate sub 1, 1.1. e 1.1.1. sono suscettibili di trattazione unitaria, investendo, al fondo e in convergenza, al pari del primo mezzo di ricorso, il profilo della determinazione dell'imponibile Iva. L'accoglimento del motivo sub 1. implica l'assorbimento delle due censure che pedissequamente riprendono il nucleo di detta doglianza.

Con la quarta censura, rubricata 1.2., viene denunciata l'illegittimità della sentenza nella parte in cui ha confermato la legittimità/fondatezza del recupero Iva per indebita detrazione in relazione al contratto di sale and lease back concluso con la società San Clemente Resort s.r.l. per non

avere la società effettuato le dovute verifiche in merito alla regolarità dell'operazione. La sentenza si assume viziata perchè recante una motivazione insufficiente in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Il motivo è inammissibile.

Ancorchè la contribuente lamenti l'essersi incentrata la CTR solo su due perizie, emerge come il giudice si sia soffermato su plurimi elementi probatori, svolgendo un ragionamento, dal suo punto di vista, puntuale, utile a far cogliere la ratio decidendi. Giova richiamare l'avviso rettilineo di questa Corte, a tenore del quale "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione" (Cass., Sez. Un., n. 8053 del 2014).

Con la quinta censura, rubricata 1.2.1., viene in subordine denunciata l'illegittimità della sentenza nella parte in cui ha confermato la legittimità/fondatezza del recupero Iva per indebita detrazione in relazione al contratto di sale and lease back concluso con la società San Clemente Resort s.r.l. per non avere la società effettuato le dovute verifiche in merito alla regolarità dell'operazione. La sentenza si assume viziata perchè recante una motivazione insufficiente in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

La censura esige il rigetto per ragioni analoghe a quelle espresso per il mezzo di ricorso che immediatamente la precede.

In seguito alla riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54 conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (v. anche Cass. n. 23940 del 2017).

Con la sesta censura, rubricata 2., viene denunciata l'illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui ha respinto la doglianza di nullità/illegittimità dell'avviso di accertamento relativo alla ripresa avente ad oggetto i contratti di leasing nautico, in quanto viziato da eccesso di potere nella forma sintomatica della manifesta contraddittorietà della parte motiva. Ad avviso della ricorrente la sentenza è viziata in quanto emessa in violazione della L. n. 241 del 1990, art. 3, L. n. 212 del 2000, art. 7, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il motivo, sotto le mentite spoglie della violazione di legge, adombrando pure in rapporto alla motivazione di un atto di natura vincolata come l'avviso di accertamento la figura dell'eccesso di potere, mira suo tramite ad una rivisitazione più appagante del merito. In tal senso, sotto l'apparente deduzione del vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 3 degrada in realtà verso la sostanziale richiesta a questa Corte di una rivalutazione dei fatti storici da cui è originato l'accertamento fiscale. In breve, la complessiva censura traligna dal modello legale di denuncia di un vizio riconducibile alla rammentata norma in quanto pone a suo presupposto una diversa ricostruzione del merito degli accadimenti. La CTR, infatti, ha compiuto un accertamento di fatto fornendo una ricostruzione incentrata su tre convergenti profili: da un lato, ha evidenziato in motivazione che il contratto di leasing dissimulava una compravendita; dall'altro, ha osservato che la simulazione costituiva nella specie il mezzo elusivo utile a conseguire le agevolazioni fiscali; da un altro lato ancora, ha chiarito la dinamica del meccanismo elusivo, rilevando come - a fronte dell'aumento dell'importo delle rate del leasing e della contrazione del loro numero - si ottenesse il risultato di comprimere al massimo il prezzo di riscatto finale del bene, onde ottenere il risparmio fiscale di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7.

Con la settima censura, rubricata 2.1., viene denunciata l'illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui ha confermato la legittimità/fondatezza della pretesa fiscale afferente i contratti di leasing nautico. La sentenza si assume viziata in quanto emessa in violazione e falsa applicazione del combinato disposto del principio dell'abuso del diritto, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 2, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. f, artt. 1322 e 1362 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il motivo è inammissibile.

Le critiche articolate dalla difesa del ricorrente non hanno il tono proprio di una censura di legittimità. Di nuovo sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione e falsa applicazione di legge, esse degradano verso l'inammissibile richiesta a questa Corte di una rivalutazione dei fatti storici da cui è originato l'accertamento fiscale. In breve, la complessiva censura traligna dal modello legale di denuncia di un vizio riconducibile all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè pone a suo presupposto una diversa ricostruzione del merito degli accadimenti, senza neppure confrontarsi con la ratio decidendi.

La CTR ha accertato la natura simulata del leasing e la connotazione elusiva dell'operazione tesa a nascondere l'effettività della compravendita e la ricorrente ambisce a far pesare diversamente quello che definisce "il principio di prevalenza della sostanza sulla forma", quindi ad approdare ad una diversa definizione della effettiva sostanza giuridica dell'operazione.

Con l'ottava censura, rubricata 2.2., viene denunciata l'illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui ha respinto la domanda della società di disapplicazione delle sanzioni irrogate per errore di diritto. La sentenza si assume viziata da violazione del combinato disposto del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il motivo è infondato.

Giova rilevare che in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il potere delle commissioni tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza su portata e ambito di applicazione delle norme cui la violazione si riferisce - potere riconosciuto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 39 bis (applicabile "ratione temporis"), tenuto fermo dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8 e ribadito, con più generale portata, dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2, - sussiste quando la disciplina normativa da applicare si articoli in una pluralità di prescrizioni, con un coordinamento concettualmente difficoltoso per equivocità di contenuto, derivante da elementi positivi di confusione, il cui onere di allegazione grava sul contribuente (Cass. n. 18131 del 2013; v. anche Cass. n. 3108 del 2019). Detto onere non può dirsi assolto da contribuente, che invero non ha dedotto i fattori di compiuta incertezza nemmeno sub specie di "indici", quali, ad esempio, stando alla più recente giurisprudenza "1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8)il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (Cass. n. 15452 del 2018).

Con la nona censura, rubricata 2.1.2., viene denunciata l'illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui non si è pronunciata sul motivo relativo alla illegittimità delle sanzioni irrogate perchè la condotta "abusiva" contestata non costituisce illecito sanzionabile. La sentenza si assume viziata per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Il motivo è infondato.

La CTR si è inequivocabilmente pronunciata svolgendo un accertamento proprio in punto di legittimità delle sanzioni, nella misura in cui ha esplicitamente escluso la sussistenza delle "condizioni per l'applicazione del disposto di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 e D.Lgs. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3".

Il ricorso va, in ultima, analisi accolto in relazione al solo motivo sub 1., assorbite le censure sub 1.1. e 1.1.1. e rigettate per intero le altre.

Va, in ultima analisi, accolto il primo motivo di ricorso, rigettati gli altri.

La sentenza va, pertanto, cassata e la causa rimessa alla CTR delle Marche in diversa composizione, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il motivo 1., dichiara assorbite le censure sub 1.1. e 1.1.1., rigetta gli altri motivi; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR delle Marche in diversa composizione per un nuovo esame della causa e per la regolazione delle spese del giudizio.

Così deciso in Roma, il 22 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 5 maggio 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza