

Sentenza del 23/07/2024 n. 20388 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La CTP di Milano accoglieva i ricorsi riuniti proposti dalla Leasint Spa (poi incorporata nella Mediocredito Italiano Spa) avverso distinti avvisi di accertamento, per IVA e sanzioni, in relazione agli anni 2005 e 2006.

Con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, osservando, in sintesi, che:

- con gli atti impositivi impugnati l'Ufficio aveva recuperato l'IVA in relazione ad alcuni contratti di leasing nautico, riqualificandoli come contratti di compravendita, con conseguente applicazione dell'aliquota IVA nella misura del 20%, in luogo di quella forfetaria inferiore;
- in relazione ad altri contratti di leasing era stata accertata una maggiore IVA sui canoni di locazione finanziaria, in mancanza della dimostrazione dell'utilizzo delle imbarcazioni da diporto al di fuori delle acque territoriali comunitarie, ed era stata applicata l'IVA sui canoni di locazione finanziaria riguardanti imbarcazioni di cui era dimostrata la permanenza in acque comunitarie;
- la riqualificazione dei contratti era stata effettuata dall'Agenzia delle entrate, a seguito della presenza di previsioni contrattuali ritenute anomale, non riscontrabili nella normale pratica commerciale relativa ai contratti di locazione finanziaria;
- nessuno dei contratti contestati aveva le caratteristiche che di norma si riscontrano nei contratti di leasing, sia per quanto riguarda i valori percentuali degli importi previsti, sia per la durata del contratto e non presentavano analogie con i contratti di mutuo;
- con la circolare n. 49 del 7.06.2002 , successivamente integrata dalla circolare n. 38 del 2009 , sono state indicate le percentuali presuntive di tassazione anche con riferimento ai canoni di locazione finanziaria, considerato che "la rilevanza territoriale di tali prestazioni - in base all'art. 7, quarto comma, lett. f) del D.P.R. n. 633, nel testo allora vigente - era limitata all'utilizzo dei mezzi di trasporto in discorso in acque territoriali comunitarie e tenuto conto delle obiettive difficoltà di seguire con precisione gli spostamenti degli stessi. Ciò posto si ritiene che i chiarimenti e le precisazioni fornite con le richiamate circolari possono ritenersi ancora valide in relazione alle ipotesi in cui la rilevanza territoriale dell'operazione è collegata all'utilizzo delle unità da diporto nella comunità Europea", come nelle ipotesi disciplinate dagli artt. 7-quater, lett. e), primo periodo, e 7-sexies, lett. e), del D.P.R. n. 633 del 1972 ;

- alla luce delle considerazioni esposte, "ogni eccezione sollevata dalla soc. contribuente in merito alla questione è da ritenersi superata, ravvisata altresì la difficoltà per l'utilizzatore di fornire idonea dimostrazione dell'effettivo utilizzo delle unità da diporto al di fuori delle acque territoriali comunitarie", dovendosi, pertanto, attenere a quanto previsto dalla disciplina normativa in materia e dalle citate circolari in ordine alla "possibilità di determinare forfaitariamente il tempo di utilizzo del mezzo al di fuori delle citate acque, con le percentuali di utilizzo di cui alla nota n. 30439 del 19.3.2002 del Ministero dei Trasporti";

- la scelta di accedere al leasing è legittima, ma "non deve sottendere ad alcun secondo fine ed elusione di imposte da parte degli utilizzatori" e l'operazione non deve procurare alcun vantaggio fiscale illegittimo, in assenza di diverse ragioni economiche;

- le suddette considerazioni erano assorbenti e rendevano irrilevanti ogni altra eventuale eccezione "sia di diritto che di merito", sicché l'appello andava accolto e andava dichiarata "la piena legittimità degli avvisi di accertamento in contestazione".

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione la società contribuente deducendo dieci motivi, illustrato con memoria.

L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo, la contribuente deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 1523 cod. civ. e dei principi regolativi della figura socialmente tipica del leasing traslativo, nonché degli artt. 1470 , 1362 e 1363 cod. civ., per avere la CTR errato nella identificazione dei tratti giuridici qualificanti e caratterizzanti la figura contrattuale del leasing e per avere violato le norme di interpretazione dei contratti, riqualificando erroneamente i contratti di leasing in atti di cessione di beni, sulla base dei valori percentuali degli importi pattuiti, soprattutto con riferimento al maxicanone iniziale.

2. Con il secondo motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 115 cod. proc. civ. e 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , in quanto le anomalie che secondo la CTR caratterizzavano i contratti contestati non trovavano riscontro nei dati desumibili dagli avvisi di accertamento e dalle allegazioni di causa, essendo stati diversamente rappresentati dall'Agenzia nell'atto di appello.

3. Con il terzo motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ., l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, per avere la CTR omesso di esaminare l'eccezione proposta dalla società contribuente con riferimento al contratto n. (omissis), stipulato con la SIGI Srl, in relazione al quale era irrilevante l'eventuale riqualificazione, essendo stata l'imbarcazione consegnata direttamente dal fornitore alla società utilizzatrice SIGI Srl in data 15.04.2005 ad U (Croazia) e, quindi, in territorio extracomunitario, per cui l'eventuale cessione non sarebbe stata comunque soggetta ad IVA in Italia per carenza del presupposto territoriale.

4. Con il quarto motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., riproponendo sotto il profilo dell'omessa pronuncia la medesima censura mossa con il terzo motivo.
5. Con il quinto motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 , 53 Cost. e dei principi dell'abuso del diritto in ambito tributario, per avere la CTR ritenuto erroneamente che i contratti di leasing riqualificati fossero stati stipulati in elusione d'imposta e, quindi, in violazione del principio generale dell'abuso del diritto, nonostante la mancata indicazione degli elementi necessari per ravvisare la fattispecie abusiva.
6. Con il sesto motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 329 , 326 cod. proc. civ. e 2909 cod. civ., per avere la CTR ritenuto la "piena legittimità" degli avvisi di accertamento impugnati, senza considerare che l'Agenzia delle entrate aveva prestato espressa acquiescenza ad una parte della sentenza di primo grado, limitandosi a proporre appello solo in ordine ad alcuni contratti contestati (in particolare, ha "esplicitato la propria acquiescenza espressa alla decisione dei primi giudici in relazione a 17 dei 23 rilievi/contratti").
7. Con il settimo motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 346 cod. proc. civ. e 57 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , per non avere la CTR rilevato l'inammissibilità del motivo di appello, per novità della questione, nella parte in cui l'Ufficio aveva contestato alla contribuente, per la prima volta, l'omessa applicazione dell'IVA in mancanza di prova in merito al requisito di extraterritorialità, posto che negli avvisi di accertamento impugnati era stata contestata solo l'inapplicabilità del regime forfetario in luogo dell'imposizione piena dell'IVA.
8. Con l'ottavo motivo, lamenta, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 7 , comma 4, lett. f) del D.P.R. n. 633 del 1972 , per avere la CTR confermato le riprese sull'erroneo presupposto che la contribuente avesse omesso di applicare l'IVA senza fornire la prova del requisito di extraterritorialità, nonostante tutti i casi contestati riguardassero imbarcazioni per le quali era stato applicato il regime forfetario.
9. Con il nono motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e 132 cod. proc. civ., per insanabile contraddittorietà della motivazione o per motivazione apparente, in quanto la CTR ha dapprima affermato di attenersi alla disciplina relativa al regime forfetario IVA di cui all' art. 7 , comma 4, lett. f) del D.P.R. n. 633 del 1972 , come precisato dalle circolari emanate in materia, ma poi lo ha inspiegabilmente disconosciuto accogliendo l'appello dell'Ufficio che contestava l'applicabilità di detto regime forfetario applicato dalla contribuente.
10. Con il decimo motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 112 cod. proc. civ., non essendosi la CTR pronunciata sulle domande subordinate, formulate dalla contribuente fin dal ricorso introduttivo con riferimento alla illegittimità / inapplicabilità delle sanzioni connesse alle contestazioni per riqualificazione e/o abusività dei contratti; con la successiva memoria sollecita, in via

subordinata, una rideterminazione delle sanzioni secondo la sopravvenuta disciplina più favorevole di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015 .

11. Per il loro carattere assorbente vanno esaminati prima e unitariamente, essendo connessi, il sesto e il nono motivo, che sono fondati.

12. Occorre premettere che l'Ufficio ha riqualificato alcuni contratti di leasing nautico, stipulati dalla contribuente con vari utenti negli anni d'imposta 2005 e 2006, rilevando che gli stessi presentavano diverse anomalie, in quanto contenevano clausole inconsuete rispetto a quelle inserite nei contratti conclusi nella prassi commerciale del settore, tali da far propendere per una sostanziale simulazione del contratto di prestazione di servizi (locazione finanziaria) in luogo di un contratto di vendita dell'imbarcazione, con la conseguente applicazione (indebita) della relativa IVA stabilita in misura forfetaria ex art. 7 , comma 4, lett. f), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (nella versione *ratione temporis* applicabile, a seguito delle modifiche apportate dall' art. 46 della L. n. 342 del 2000 .

12.1 L'art. 7, comma 4, lett. f) cit., nella predetta formulazione, prevede che tutte le prestazioni derivanti da contratti di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto (e, quindi, anche quelle di leasing di imbarcazioni), anche se rese da soggetto domiciliato o residente in Italia ad altro soggetto domiciliato o residente in Italia, sono imponibili ai fini IVA non integralmente ma solo nella misura in cui il bene viene effettivamente utilizzato in Italia o nel territorio comunitario. Per applicare tale criterio, l'Agenzia delle entrate (con circolare n. 49 del 7 giugno 2002 , richiamata dalle successive nn. 284/2007 e 38/E del 22 luglio 2009) ha dato luogo ad una prassi amministrativa che ammetteva una determinazione forfettaria della permanenza del natante fuori dalle acque territoriali comunitarie (poi dell'UE), secondo una percentuale ricavata dal tipo di propulsore e dalla lunghezza dello stesso natante. L'aliquota IVA per le predette operazioni di leasing nautico, quindi, pur rimanendo quella ordinaria (all'epoca pari al 20%), si sarebbe dovuta applicare su una base imponibile ridotta alla stregua della suddetta percentuale.

12.2 A seguito dell'accoglimento del ricorso introduttivo da parte della CTP, l'Agenzia delle entrate ha proposto appello solo con riferimento ad alcuni dei contratti contestati, come è stato dalla stessa puntualizzato nel controricorso.

12.3 La CTR, invece, ha ritenuto erroneamente che l'impugnazione riguardasse tutti i contratti di leasing oggetto di ripresa, tanto da concludere per la "piena legittimità degli avvisi di accertamento in contestazione", senza considerare il giudicato parziale per acquiescenza che si era formato con riferimento ai contratti non oggetto di appello.

12.4 Nell'affermare, poi, la legittimità di tutte le riprese oggetto degli avvisi di accertamento impugnati, il giudice di appello non ha distinto fra i vari tipi di rilievi contestati, limitandosi ad affermare che i contratti di leasing erano stati correttamente riqualificati in contratti di compravendita, con conseguente applicazione dell'aliquota IVA ordinaria, in quanto contenevano previsioni diverse da quelle che si riscontravano nella normale prassi commerciale del settore nautico, soprattutto con riferimento alla percentuale degli importi riguardanti il maxicanone iniziale, al prezzo di riscatto e alla durata.

12.5 Per quello che si può evincere dagli atti di parte (ricorso e controricorso), invece, l'Amministrazione ha contestato alla contribuente, in relazione ai vari contratti oggetto di ripresa, tre tipi di rilievi: a) riqualificazione di alcuni contratti di leasing nautico in contratti di compravendita, con conseguente applicazione dell'aliquota IVA ordinaria, con esclusione del prima indicato regime forfetario; b) applicazione dell'aliquota IVA ordinaria su alcuni canoni di locazione finanziaria in ragione del difetto del requisito di extra - territorialità delle imbarcazioni; c) applicazione dell'IVA ordinaria, per il solo anno d'imposta 2005, per dimostrata permanenza in acque comunitarie.

13. Ora, l'anomalia motivazionale denunciabile in Cassazione è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053). Deve trattarsi, dunque, di un'anomalia che si esaurisce nella mancanza assoluta di motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile.

13.1 Solo in tali casi la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", in quanto, benché graficamente esistente, non rende percepibile il fondamento della decisione, perché reca argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 3.11.2016, n. 22232).

14. Nel caso in esame la CTR ha concluso, con argomentazione contraddittoria e a tratti incomprensibile, che nessuno dei contratti contestati (senza distinguere, quindi, tra quelli oggetti dell'originaria ripresa e quelli per i quali l'Agenzia aveva proposto appello) presentava le caratteristiche del leasing, senza chiarire, peraltro, quale fosse il regime IVA ritenuto applicabile in relazione ai rapporti contrattuali riguardanti i rilievi per i quali l'Agenzia non aveva prestato acquiescenza.

14.1 Poiché tali carenze non possono essere certamente integrate dall'interprete in via congetturale, con le più varie, ipotetiche argomentazioni, l'impossibilità di individuare l'effettiva ratio decidendi rende meramente apparente la motivazione della sentenza impugnata (Cass. S.U. 3.11.2016, n. 22232).

15. L'accoglimento dei predetti motivi assorbe l'esame delle restanti censure.

16. In conclusione, vanno accolti il sesto e il nono motivo, assorbiti gli altri;

la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio, per nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione.

P.Q.M. La Corte accoglie il sesto e il nono motivo di ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia anche per la regolazione delle spese del

giudizio di legittimità alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza