

Sentenza del 05/04/2024 n. 9166 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento nei confronti della A.A. Srl con cui contestava l'indebita detrazione Iva per l'anno 2005 per l'importo di Euro 646.140,00, relativa ad un maxi canone di leasing immobiliare.

L'Ufficio, in particolare, evidenziava che la condotta contestata si inseriva in una complessa operazione effettuata da una pluralità di soggetti così articolata:

- in data 15 dicembre 2005 la società MEFIM Srl aveva acquistato da FinEuropa Spa un immobile sito in Roma per l'importo di Euro 14.700.000,00, oltre Iva;
- nella medesima data del 15 dicembre 2005 la MEFIM Srl aveva ceduto il medesimo immobile a società di leasing, la Italease Network Spa, per il prezzo di Euro 19.000.000,00, oltre Iva;
- sempre nella stessa data, la Italease Network Spa aveva concesso in leasing l'immobile alla A.A. Srl - appartenente al medesimo gruppo della MEFIM Srl, facenti capo agli imprenditori B.B., C.C. e D.D. - con pagamento di un maxi canone iniziale di Euro 3.230.000,00, oltre Iva.

Oltre a ciò, sempre contestualmente alla vendita a favore della società di leasing, la MEFIM Srl stipulava con la A.A. Srl un preliminare di vendita per il medesimo immobile, in cui veniva previsto che il contratto definitivo attribuisse a quest'ultima un reddito da locazioni minimo del 7% annuo.

Ne derivava che, per la repentina e immotivata sopravvalutazione dell'immobile di oltre il 30% nell'arco delle transazioni intervenute nella stessa giornata, per la condotta antieconomica della Leasing Network che aveva acquistato l'immobile ad un prezzo di gran lunga superiore a quello di mercato ed atteso l'omesso versamento delle imposte da parte della MEFIM Srl, l'intera operazione integrava una frode in quanto diretta a dissimulare la concessione di un finanziamento da parte della società di leasing al gruppo di riferimento delle società MEFIM Srl e A.A. Srl, da cui l'indebita detrazione.

A.A. Srl impugnava l'avviso contestando la ricostruzione dell'Ufficio e deducendo l'illegittimità dell'avviso per violazione dell' art. 37 bis d.P.R. n. 600 del 1973 e delle sanzioni irrogate.

La Commissione tributaria provinciale di Roma accoglieva il ricorso. La sentenza era confermata dalla CTR in epigrafe, che riteneva non sufficientemente provate le operazioni svolte dalle singole società, di cui escludeva il carattere anomalo, la fittizietà e la natura abusiva.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con quattro motivi. Resiste la A.A. Srl con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale condizionato con un motivo.

Motivi della decisione 1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c., violazione degli artt. 19 d.P.R. n. 633 del 1972 e 2697 c.c. per aver la CTR rigettato l'appello in quanto l'Ufficio non avrebbe "completamente dimostrato la fondatezza della pretesa avanzata", richiedendo una prova "certa ed attendibile", così escludendo la rilevanza e la sufficienza di prove indiziarie e presuntive.

1.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c., violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. e 116 c.p.c. per aver la CTR, in violazione dei principi e criteri del ragionamento presuntivo, proceduto ad una disamina meramente atomistica dei fatti e degli elementi indiziari, omettendo di considerarli nel loro complesso per valutarne l'efficacia indiziante nell'insieme.

1.2. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 1322 , 1344 e 1418, secondo comma, c.c. e 19 d.P.R. n. 633 del 1972 per aver la CTR, nonostante l'immobile fosse già locato per un canone annuo di Euro 960.000,00, ritenuto che l'operazione fosse effettiva pur a fronte dell'abnorme sproporzione tra il prezzo di acquisto e quello di rivendita, effettuati nella stessa giornata, risolvendosi la clausola di rendimento minimo - pari al 7% annuo del prezzo e, dunque, ad Euro 1.330.000,00 - come diretta a realizzare un indebito finanziamento e non a rimediare la sproporzione tra la redditività garantita e quella effettiva, già nota e stabilita per tutta la durata della locazione.

1.3. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 1372 e 2932 c.c. per aver ritenuto che la clausola di rendimento minimo, contenuta nel preliminare di vendita, esplicasse effetti a favore della società di leasing, terzo estraneo, sì da giustificare il maggior prezzo (pari a Euro 4.300.000,00) versato da quest'ultima per l'acquisto dell'immobile; né la suddetta clausola era idonea ad esplicare effetti anche tra le parti attesa la mancata successiva stipula del definitivo.

2. Il primo e il secondo motivo, che possono essere esaminati unitariamente perché logicamente connessi, sono complessivamente fondati.

2.1. Va preliminarmente escluso che i motivi siano inammissibili posto che le censure attingono l'asserita violazione dei principi in materia di onere della prova e, soprattutto, del corretto ragionamento presuntivo, e non mirano ad una rivisitazione dell'apprezzamento del materiale probatorio da parte del giudice.

2.2. Appare opportuno partire dalla decisione impugnata.

La CTR ha esordito affermando che l'Ufficio "non ha completamente dimostrato la fondatezza della pretesa avanzata attraverso una serie di riscontri oggettivi o con fatti circostanziati da cui poteva in modo attendibile dimostrare che la mancanza di validità economica del finanziamento e l'esistenza di un disegno fraudolento", principio poi ribadito precisando che "le affermazioni dell'ufficio non sono suffragate da elementi certi e utili per trasformare i sospetti in prova certa ed attendibile".

Nello specifico, inoltre, ha negato valore indiziario sia alla circostanza della contestualità delle operazioni ("costituisce un dato non solo indiziario ma sicuramente idoneo ad assurgere ad elemento di prova di una presunta fittizia operazione di sopravvalutazione, essendo invece evidente che in sede di valutazione della congruità del corrispettivo occorre tenere conto di una serie di elementi e circostanze che l'ufficio non ha dimostrato attraverso fatti circostanziati e determinanti"; poi, nuovamente, "non si può condividere la fittizietà dell'operazione posta in essere dalle società in quanto tutte le operazioni erano avvenute nello stesso giorno poiché nella fattispecie si ravvisa, invece, il requisito di certezza e di obbiettiva determinabilità del costo"), sia all'appartenenza al medesimo gruppo delle società, richiamando, sul punto, il precedente della Corte n. 12044 del 2009.

Per contro, la CTR ha affermato che "la società ha dimostrato l'infondatezza della pretesa ed ha rilevato altresì che l'operazione non presenta anomalie ed ha significato che l'operazione non ha portato vantaggi fiscali ma era soltanto intesa a massimizzare la liquidità ottenibile dall'operazione di vendita finanziaria, con la conseguenza che non ha nessun rilievo il fatto che le società appartengano allo stesso gruppo riconducibile a B.B. - D.D. e C.C.", sottolineando che "nelle operazioni attivate non vi è nulla di anomalo ma sono solo operazioni genuine di compravendita commerciale, finanziate con società di leasing, in cui vi era abbinata una clausola di rendimento minimo garantito dell'immobile trasferito assolutamente lecita ed economicamente razionale che tendeva a far realizzare interessi contrattuali meritevoli di tutela".

Da ciò la sentenza ha concluso che "non si può dubitare della liceità di tale contratto ed alla effettività dello stesso" posto che "il contratto di leasing infragruppo è un contratto atipico non risolvibile... in un contratto di mutuo con trasferimento fiduciario del bene a scopo di garanzia anche se i due contratti condividono una comune causa finanziaria"; ha altresì ritenuto privo di rilievo che l'immobile "era già locato a prezzi congrui di mercato" in quanto "la clausola di rendimento minimo ha determinato l'insorgenza di una obbligazione certa" poiché "consentiva alla venditrice, nell'ambito dell'autonomia negoziale, di massimizzare, il più possibile, il prezzo di vendita nell'immediato, con evidenti vantaggi di ordine finanziario, oltre che economico".

2.3. In punto di diritto occorre poi rilevare che, come affermato da questa Corte, la violazione dell' art. 2697 c.c. "si configura nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era gravata in applicazione di detta norma, non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, abbia ritenuto erroneamente che la parte onerata avesse assolto tale onere, poiché in questo caso vi è un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all' art. 360 , n. 5, c.p.c." (Cass. n. 17313 del 19/08/2020 ; Sez. U, n. 20867 del 30/09/2020).

Quanto alla dedotta violazione dell' art. 2729 c.c. e dei principi che regolano il ragionamento presuntivo, inoltre, la giurisprudenza di legittimità ha tracciato il corretto procedimento logico del giudice di merito nella valutazione degli indizi, affermando che la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi (ciascuno dei quali può essere insufficiente), ancorché preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perché è necessaria la loro

collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento. Ciò che dunque rileva, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi, o anche di un solo significativo indizio, a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo l'ampio diritto del contribuente a fornire la prova contraria (ex multis Cass. n. 12002/2017 ; Cass. n. 5374/2017 ; Cass. n. 37404 del 2021).

3. Orbene, la sentenza impugnata non ha attribuito l'onere della prova in capo ad una parte diversa da quella che ne era gravata seppure il percorso argomentativo presenti delle criticità.

È sicuramente inesatto - come sembra emergere dai passaggi sopra esposti - che la prova deve essere completa e certa ben potendo la parte, fuori dalle ipotesi di legge di prova vincolata nella forma e/o nella sostanza, assolvere l'onere su essa incombente anche mediante indizi e il ricorso alla prova presuntiva.

Tale criticità, peraltro, rivela l'errore, in diritto, su cui è incorsa la CTR, la quale - in violazione dei principi del ragionamento presuntivo - ha chiaramente operato una valutazione meramente frammentaria ed atomistica dei singoli elementi di prova, escludendone, uno per uno, la significatività, senza, tuttavia, valutare il complesso degli stessi nell'articolato contesto economico e operativo esistente, sì da poterne apprezzare la vicendevole iterazione, e ciò, tanto più, che la condotta evasiva oggetto di contestazione, cui andava rapportata la suddetta valutazione, era costituita da una asserita indebita sovrapproduzione.

È indubbio che la sola circostanza della stipula di un contratto di leasing immobiliare, anche intragruppo, ha una valenza assolutamente neutra ma tale elemento avrebbe dovuto essere posto in relazione alla accentuata contestualità delle operazioni, caratterizzate da una macroscopica variazione del prezzo di vendita, di cui era contestata la manifesta antieconomicità e l'estraneità rispetto ai criteri di mercato, con una inesatta invocazione degli stessi precedenti di questa Corte posto che la stessa sentenza n. 12044 del 2009 ha sì ritenuto - con riguardo al contratto di lease - back - che l'Amministrazione finanziaria non può ritenere, in sé, l'operazione inesistente e puramente apparente in base alla mera appartenenza allo stesso gruppo delle società partecipanti all'accordo trilaterale e dalla contemporaneità delle relative operazioni, salvo, però, "ove sia palese l'antieconomicità delle singole operazioni stesse".

E in tale prospettiva andava considerata, unitariamente, anche la stessa previsione della clausola di rendimento minimo che individuava un valore particolarmente elevato - oltre che l'avvenuto versamento della maxirata di canone, di cui parimenti era contestata l'antieconomicità - tanto più a fronte della assai più contenuta entità del canone locatizio effettivo percepito per il rapporto in corso. E neppure va trascurato, sotto questo versante, che il preliminare di vendita, stipulato intergruppo, aveva ad oggetto un bene immobile che, contestualmente, era stato venduto, dallo stesso promittente, ad altra società (quella di leasing), da cui l'evidente parcellizzazione della valutazione della CTR.

Va altresì aggiunto, ad abundantiam, che, dalla lettura della sentenza, neppure è ben chiaro quali siano i fatti - oltre all'avvenuta stipula dei contratti, che, tuttavia, costituivano l'oggetto su cui si incentrava la verifica e non la prova - che avrebbero dimostrato che si trattava "solo di

operazioni genuine di compravendita finanziaria", fatti che, per contro, avrebbero dovuto essere parimenti oggetto di considerazione unitaria unitamente a quelli adottati dall'Ufficio.

4. Il terzo e il quarto motivo restano assorbiti.

5. Passando all'esame del ricorso incidentale condizionato, la contribuente lamenta, con un unico motivo, l'omessa pronuncia da parte della CTR su restanti motivi proposti in appello (violazione dell' art. 37 bis , quarto comma, d.P.R. n. 600 del 1973 ; illegittimità delle sanzioni).

5.1. Il motivo, e quindi il ricorso incidentale, è inammissibile.

Le suddette questioni, infatti, non sono state esaminate dalla CTR perché rimaste assorbite dall'accoglimento nel merito delle doglianze, sicché, in quanto non esaminate nel precedente grado d'appello, non possono formare oggetto di delibazione da parte della Corte di cassazione.

Il relativo esame, dunque, deve essere rimesso al giudice di rinvio, salva l'eventuale ricorribilità per cassazione avverso la successiva sentenza che abbia affrontato le suddette questioni precedentemente ritenute superate.

6. In conclusione, in accoglimento del primo e del secondo motivo nei termini di cui in motivazione, assorbiti il terzo e il quarto, ed inammissibile il ricorso incidentale condizionato, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese e per l'esame delle questioni rimaste assorbite, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio che si atterrà ai principi esposti.

P.Q.M. La Corte accoglie il primo e il secondo motivo del ricorso nei termini di cui in motivazione, assorbiti i restanti; dichiara inammissibile il ricorso incidentale condizionato;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese di legittimità e per l'esame delle questioni rimaste assorbite.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115/2002 dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza