# Sentenza del 22/06/2021 n. 17826 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate, in esito ad accertamento operato dalla Guardia di Finanza, rilevava che, nel periodo dal (XXXXX) al (XXXXX), la società D and D Srl aveva eseguito lavorazioni a favore della società Vxxx Srl, per le quali erano stati contabilizzati i ricavi dalla D and D Srl nel conto delle fatture da emettere, senza, peraltro, che esse venissero emesse in ragione del mancato pagamento da parte della committente.

Per contro, in parallelo e in concomitanza, risultava l'erogazione di prestiti onerosi - dalla Vxxx Srl e a favore della D and D Srl - di importo complessivo corrispondente al prezzo che doveva essere versato per le suddette lavorazioni.

L'Ufficio, pertanto, considerata l'identità di compagine sociale tra le società, l'antieconomicità e l'anomalia dell'operazione, riteneva l'erogazione dei prestiti fittizia in quanto diretta a dissimulare il reale pagamento delle prestazioni in funzione del solo scopo di differire indebitamente la fatturazione delle operazioni e versare con ritardo l'Iva, sicchè emetteva avviso di irrogazione di sanzioni nei confronti della Vxxx Srl per la mancata regolarizzazione in autofatturazione delle lavorazioni commissionate e ricevute dalla D and D Srl.

Il ricorso della contribuente, che deduceva l'effettività dei prestiti, contabilizzati e assoggettati ad interessi attivi, era accolto dalla CTP di Chieti. La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione con un articolato motivo. Vxxx Srl è rimasta intimata.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. L'unico motivo di ricorso denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8, in combinato disposto con il D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 6 e 54, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 2, artt. 1367 e 2697 c.c., anche in relazione alla Dir. n. 77/388/CEE, sotto il profilo dell'abuso di diritto.

2. Il motivo è fondato.

2.1. In punto di fatto, è pacifico che, nella vicenda in giudizio, la prestazione da parte della D and D Srl a favore della Vxxx Srl era stata compiutamente eseguita, sicchè era realizzato il fatto generatore dell'imposta e del successivo obbligo di emettere la fattura.

La mancata fatturazione, e, quindi, anche l'omesso versamento dell'Iva dovuta, era conseguente, invece, all'asserito mancato avveramento della condizione di esigibilità, ossia il pagamento del compenso pattuito: la contribuente, infatti, non aveva versato il corrispettivo contrattuale ma, per contro, aveva effettuato alla controparte un prestito oneroso di importo corrispondente (salvo una minima differenza) al prezzo da versare.

L'operazione, peraltro, era ritenuta abusiva dall'Ufficio perchè mirata esclusivamente ad aggirare le disposizioni in materia di fatturazione, indebitamente differita con ritardo nel versamento dell'Iva dovuta e, dunque, in funzione del solo conseguimento di vantaggi fiscali: il prestito era solo apparente ed integrava, in realtà, il versamento del prezzo.

3. Pare opportuno, preliminarmente, delineare le regole in base alle quali va individuato, con riguardo alle prestazioni di servizi (quantomeno con riguardo all'ipotesi cd. ordinaria, ossia fuori dalle ipotesi di uso personale o di prestazioni che vedono coinvolti soggetti non stabiliti nel territorio e di cui all'attuale D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7 ter), il momento di insorgenza del presupposto impositivo e quello, eventualmente diverso, dell'esigibilità dell'IVA.

Da tali momenti, infatti, sorge il correlato obbligo di fatturazione e il relativo termine finale per il suo assolvimento.

3.1. Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, nella formulazione tuttora vigente, prevede "Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo....".

Secondo un più risalente orientamento, la norma, in linea con l'apparente lettera della disposizione, porrebbe "una presunzione assoluta di corrispondenza tra la data della percezione del corrispettivo e quella di esecuzione della prestazione di servizi" (v. Cass. n. 13209 del 09/06/2009), posizione, invero, seguita anche in tempi più recenti (v. da ultimo Cass. n. 1468 del 23/01/2020 e Cass. n. 21870 del 07/09/2018) in inconsapevole scostamento da quanto affermato dalle Sezioni Unite.

Le Sezioni Unite della Corte (Sez. U, n. 8059 del 21/04/2016), infatti, hanno sottoposto questa conclusione ad una puntuale ed articolata revisione alla luce della disciplina unionale, che costituisce, nella materia, il reale ed effettivo punto di riferimento.

La Corte, infatti, ha distinto - in relazione al disposto di cui alla Dir. n. 77/388/CEE, art. 10, par. 1 e 2, ovvero degli equivalenti della Dir. n. 2006/112/CE, artt. 62, 63 e 66 - tra a) "fatto generatore" dell'imposta, che individua l'insorgere del presupposto impositivo; b) "esigibilità" dell'imposta, ossia l'attitudine attuale dell'imposta ad essere pretesa la riscossione da parte dell'erario; c) "pagamento".

Il fatto generatore sorge, in termini univoci e non modificabili dai legislatori nazionali, "nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi", che è così ancorato al materiale espletamento dell'operazione e non al pagamento del corrispettivo (v. Corte di Giustizia, sentenza 19 dicembre 2012, in C-549/11; recentemente v. anche Corte di Giustizia, sentenze 29 novembre 2018, in C-548/17, Finanzamt Goslar, e 2 maggio 2019, in C224/18, Budimex S.A.).

La mancata riscossione del corrispettivo (per inadempimento o risoluzione del contratto) che si sia verificata successivamente all'operazione, del resto, non elimina - come discende dalla Dir. n. 112/2006/CE, art. 90 - l'obbligazione tributaria ma incide solo sulla base imponibile.

L'esigibilità dell'imposta, invece, pur usualmente coincidente, sul piano fattuale, con l'imponibilità, è, concettualmente, distinta e non sovrapponibile con quest'ultima poichè identifica solo il momento in cui l'imposta può essere riscossa. Ciò, del resto, emerge chiaramente dall'aver il legislatore unionale lasciato agli Stati membri un certo margine di discrezionalità solamente sulle condizioni di esigibilità che possono essere differite (Dir. n. 2006/112/CE, art. 66 - Dir. n. 77/388/CEE, art. 10, par. 2), "non oltre il momento dell'emissione della fattura" o "non oltre il momento dell'incasso del prezzo" o "in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, entro un periodo determinato", facoltà di cui il nostro legislatore si è in evidenza avvalso con il citato art. 6, comma 3, al quale, dunque, deve essere "attribuita rilevanza ai fini della mera esigibilità dell'imposta" (v., specificamente, Corte di Giustizia, sentenza 26 ottobre 1995, in C-144/94, Ufficio Iva di Trapani c. Italittica Spa, p. 10).

3.3. Il pagamento del corrispettivo, dunque, è irrilevante ai fini della individuazione del fatto generatore dell'imposta (imponibilità), che si ha per compiuto nel momento in cui la prestazione è stata eseguita; rileva - e coincide - invece con la esigibilità (Le. la riscossione) dell'imposta e identifica "l'estremo limite temporale per l'adempimento dell'obbligo di fatturazione" (Sez. U n. 8059/2016).

Occorre sottolineare, su quest'ultimo punto, che l'obbligo di fatturazione trae origine proprio dall'esser già venuto ad esistenza il fatto generatore dell'imposta. Solo il suo adempimento - salve le ulteriori ipotesi di fatturazione differita attualmente previste, in ispecie dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 4 - è rinviato al momento del pagamento, ossia al verificarsi della condizione cui il nostro ordinamento subordina l'esigibilità dell'imposta.

Non si spiega, altrimenti, che la fattura possa essere emessa anche prima del pagamento, così determinando l'effetto di anticipare il momento dell'esigibilità dell'imposta.

3.4. Va dunque ribadito il principio secondo cui, in caso di prestazioni di servizi, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, nel prevedere che le prestazioni si intendono effettuate al momento del pagamento del corrispettivo, identifica esclusivamente il momento di esigibilità dell'imposta - il cui fatto generatore è costituito dalla materiale esecuzione della prestazione stessa momento che costituisce anche il termine ultimo (salve le ipotesi di fatturazione differita) per l'adempimento dell'obbligo di fatturazione.

4. Premesso quanto sopra, va rilevato che, in tema di abuso del diritto, una condotta può ritenersi abusiva se l'operazione economica abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, sicchè il divieto di siffatte operazioni non opera se esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio anche implicitamente non consentito di imposta.

Incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in

una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, mentre è a carico del contribuente l'onere di dedurre e provare le giustificazioni economiche posta a base dell'operazione, diverse dal mero risparmio tributario.

4.1. Occorre evidenziare, in secondo luogo, che la fattispecie in giudizio riguarda la materia dell'Iva, ossia un tributo armonizzato.

In tale ambito, l'abuso del diritto, o elusione, trova il suo fondamento normativo diretto nell'ordinamento unionale e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia - a cui va riconosciuta una valenza normativa ed integrativa dell'ordinamento nazionale secondo la quale i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme dell'Unione (sentenza 21 febbraio 2006, in C-255/02, Halifax e a., punti 68 e 69 e giurisprudenza ivi citata; v. anche sentenze 13 marzo 2014, in C-155/13, SICES e a., punti 29 e 30, nonchè, da ultimo, 22 novembre 2017, in C-251/16, Edward Cunnigs e a., punti 30-33).

Per la configurazione di una pratica abusiva - secondo gli orientamenti unionali - è necessario un elemento oggettivo che si manifesta in un insieme di circostanze da cui risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa dell'Unione, l'obiettivo perseguito da detta normativa non è stato raggiunto (Corte di Giustizia, sentenza 14 dicembre 2000, in C110/99, Emsland-Strke, punto 52, nonchè Corte di Giustizia, sentenza 13 marzo 2014, SICES, cit. punto 32), e un elemento soggettivo, nel senso che deve risultare da un insieme di circostanze oggettive che lo scopo essenziale delle operazioni controverse è ottenere un vantaggio indebito, anche indirettamente non voluto dal sistema tributario, non vietato peraltro da una disposizione espressa, mediante la creazione artificiosa delle condizioni richieste per il suo conseguimento.

4.2. La giurisprudenza unionale su richiamata, invero, ha cura di precisare che il risultato raggiunto dal contribuente, attraverso il percorso realizzato, deve essere contrario alle disposizioni tributarie e che lo scopo "essenzialmente" perseguito è quello di ottenere un (indebito) vantaggio fiscale.

Ne deriva - come rilevato anche da questa Corte (Cass. n. 21221 del 29/09/2006; da ultimo Cass. n. 33593 del 18/12/2019) - che la "rigorosa applicazione del principio dell'abuso del diritto (...) comporta, quindi, che l'operazione deve essere valutata secondo la sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti, rispetto alla finalità di conseguire un risparmio d'imposta".

Il risparmio è, quindi, sempre "illecito" quando rappresenti l'essenza (la parte preponderante, se non essenziale comunque prevalente) dell'oggetto del contratto o degli accordi nel loro complesso.

4.3. Ne consegue che, ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire direttamente nell'ordinamento interno e con i rimedi ivi previsti la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato (v. Corte di Giustizia, sentenza 21 febbraio 2008, in C-425/06, Part. Service, secondo la quale il risparmio fiscale, quale ragione, anche solo preponderante, dell'operazione compiuta va

valutato secondo un "criterio (che) il giudice nazionale, nell'ambito della valutazione che gli compete, può prendere in considerazione (per valutare) il carattere puramente fittizio delle operazioni", rispetto alla lesione della norma tributaria, la cui violazione, nella concreta vicenda, era stata apprezzata dalla stessa Corte di Giustizia con l'affermazione - v. punto 60 - che "tale risultato appare contrario all'obiettivo della sesta Dir., art. 11, parte A, n. 1").

4.4. In questa prospettiva, l'elemento integrante l'"indebito" vantaggio fiscale per "contrarietà" allo scopo perseguito dalle norme tributarie eluse, deve essere ricercato nella causa concreta della operazione negoziale sottesa al "meccanismo giuridico contorto" diretto ad aggirare la normativa tributaria per raggiungere lo scopo essenziale del risparmio d'imposta, che in altro modo non sarebbe possibile conseguire (v., in tal senso, Cass. n. 8487 del 08/04/2009 e Cass. n. 12788 del 10/06/2011 che fanno riferimento ad un "uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico"; Cass. n. 653 del 15/01/2014 che fa riferimento a "vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione od un risparmio d'imposta"; Cass. n. 21390 del 30/11/2012 che si riferisce a "modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato"; in termini analoghi Cass. n. 33593 del 18/12/2019, relativa ad una mera interposizione di altro soggetto, avente identica compagine sociale, nell'acquisto di un immobile finalizzata alla sola fruizione del regime di detrazione Iva, altrimenti non possibile).

La necessità di apprezzare l'operazione nella sua "essenza", per privilegiarne l'intrinseca natura e gli effetti giuridici rispetto al titolo e alla forma apparente, comporta quindi che gli stessi concetti privatistici di autonomia negoziale finiscono per regredire, di fronte alle esigenze antielusive, a semplici elementi della fattispecie tributaria.

5. Nella vicenda in giudizio, la CTR si è limitata a ritenere l'operazione di prestito effettiva, perchè confortata dalle risultanze contabili, e giustificata in quanto mirava a fornire una liquidità alla D and D e "non era certo esente da oneri per la finanziatrice la quale ebbe ad impegnarsi a corrispondere gli interessi in misura non certo favoritiva", circostanza che "avrebbe annullato o quantomeno sensibilmente ridotto il supposto vantaggio fiscale".

5.1. Alla luce dei principi sopra riportati, dunque, emerge con chiarezza l'errore in diritto su cui è incorso il giudice regionale, che in alcun modo si è interrogato, nè ha investigato, in coerenza ai detti principi, se, come dedotto e allegato dall'Ufficio, l'operazione perseguisse un interesse diverso dal risparmio fiscale e/o quale fosse la causa effettivamente perseguita.

E' indubbiamente anomalo, invero, che - a fronte dell'esistenza di un debito (soprattutto se di elevata entità) - il debitore, anzichè provvedere a saldare quanto dovuto, eroghi al creditore un prestito di importo pressochè identico al prezzo da pagare.

Ancor più anomala, poi, è la circostanza che il creditore accetti, pur vantando un cospicuo credito, di ricevere dal proprio debitore un prestito, di ammontare corrispondente al credito stesso, oneroso con aggravio degli interessi.

L'anomalia, peraltro, si risolve in una assoluta contrarietà ai canoni di mercato e rivela l'uso distorto degli istituti negoziali ove si consideri che le due società avevano la stessa compagine sociale e, anzi, facevano capo alla medesima persona fisica quale socio di maggioranza.

5.2. La CTR, invece, assegna rilevanza a profili inconferenti e in alcun modo rivelatori della ragione economica perseguita.

E' evidente, del resto, che un prestito non poteva assolvere ad eventuali esigenze di liquidità della D and D Srl meglio del saldo del corrispettivo dovuto.

Nè la corresponsione degli interessi - semprechè effettiva (e, comunque, a carico del finanziato e non della finanziatrice come erroneamente affermato dalla CTR) - in alcun modo annullava il vantaggio fiscale, traducendosi, in realtà, attesa l'identità della composizione sociale, in un mero giroconto a favore dello stesso soggetto sostanziale.

E' appena il caso di sottolineare, infine, che dall'avviso (trascritto in parte qua per autosufficienza) risultava, da un lato, che il prestito era stato erogato senza motivazione, senza contratto e in assenza di deliberazioni assembleari o spendita di ragioni economiche e, dall'altro, che la contribuente aveva redatto un duplice bilancio, uno ufficiale in cui le poste erano tenute distinte, l'altro informale (ma da spendere nelle sedi bancarie) dove esse erano conguagliate.

5.3. In alcun modo, dunque, emerge quale potesse essere la ragione economica a fondamento dell'operazione e ciò vale per entrambe le società, nè essa risulta in altro modo articolata dalla contribuente. L'unica ragione evidente, per contro, è che la diversa qualificazione dell'operazione impediva il consolidarsi dell'esigibilità dell'imposta, da cui il differimento indebito dell'obbligo di fatturazione e il ritardo nel versamento dell'imposta.

L'inopponibilità dell'operazione all'Ufficio e la sua sostanziale efficacia come pagamento del corrispettivo rende pertanto legittima l'irrogazione della sanzione per omessa autofatturazione.

6. In accoglimento del ricorso la sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto dell'originario ricorso della contribuente.

La particolarità della controversia comporta la compensazione delle spese di merito. Le spese di legittimità, invece, seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente. Condanna la Vxxxx Pxxxxx Srl al pagamento delle spese di legittimità a favore dell'Agenzia delle Entrate, che liquida in complessive Euro 7.300,00, oltre spese prenotate a debito. Compensa le spese di merito.

Così deciso in Roma, il 18 dicembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 22 giugno 2021

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza