# Sentenza del 02/04/2021 n. 9135 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**

IVA - Operazioni infragruppo - Abuso del diritto - Esclusione - Prova della sussistenza di valide ragioni economiche diverse dal mero vantaggio fiscale.

**Massima:**

In tema di abuso del diritto, 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 diretto ad aggirare la normativa tributaria per raggiungere lo scopo essenziale del risparmio d'imposta che in altro modo non sarebbe possibile conseguire, ottenendo in tal modo vantaggi fiscali mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna disposizione, di strumenti giuridici idonei a conseguire un'agevolazione od un risparmio, con una modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato. Infatti, 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 che gli stessi concetti privatistici di autonomia negoziale finiscano per regredire, di fronte alle esigenze antielusive, a semplici elementi della fattispecie tributaria. Nel caso di specie, l'Amministrazione provava che i comportamenti delle società contribuenti, tra loro in rapporto di controllo, erano stati caratterizzati da un, quantomeno, improprio utilizzo della strumentazione fiscale, in quanto l'unico scopo della complessa vicenda negoziale compiuta poteva consistere solamente nel risparmio fiscale, nella specie in quello derivante dalla modifica del momento della fatturazione con indebito spostamento dell'IVA a credito tramite una mera interposizione fittizia priva di ragione economica.

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

**Testo:**

L'Agenzia delle Entrate, in esito ad accertamento operato presso le societa' (------) Srl (in seguito: (------)) e (------) Srl (in seguito: (------)), quest'ultima integralmente controllata dalla prima, rilevava che la (------), in data (------), aveva emesso tre fatture di acconto nei confronti della TTL per la

"fornitura di impianto laser" senza che, in concreto, fosse intercorso alcun pagamento tra le due societa'. Le fatture erano poi state stornate con nota di credito del (------).

I macchinari, inoltre, erano stati successivamente ceduti, in data (------), (------) e (------), a tre societa' terze.

L'Ufficio rilevava che, in relazione all'emissione delle fatture, per la (------) l'Iva a debito non aveva determinato variazioni, restando l'importo assorbito nella liquidazione periodica del dicembre 2006, mentre per la (------) aveva avuto un significativo effetto riducendo l'ammontare del debito periodico di Euro 175.000,00; rilevava, inoltre, che tale modus operandi era stato ripetuto, con costanza, dalle due societa' nel corso degli anni.

Riteneva, pertanto, l'operazione abusiva, ossia che non avesse altro scopo che quello di differire le liquidazioni periodiche dell'Iva (della (------) in particolare), si' da permetterne la chiusura in assenza di debito ovvero, in ogni caso, con un debito minore, ed emetteva avviso di accertamento con cui recuperava, per il 2006, la detrazione indebitamente operata dalla (------) sulle fatture in acconto e, quanto alla (------), chiedeva il pagamento dell'imposta portata sulle stesse, quale effetto del disconoscimento delle note di credito a storno.

Le contribuenti impugnavano gli avvisi di rettifica, deducendo che l'operazione era retta da valide ragioni economiche. La natura del bene oggetto della commessa - impianti a tempra ad induzione laser del valore di oltre Euro 3.000.000,00 - ne imponeva, infatti, la progettazione in base alle specifiche fornite dalla committente e la necessita' di un versamento, con l'ordine, di un acconto, utile al finanziamento della messa in opera.

Sottolineavano, inoltre, che gli asseriti terzi erano in realta' societa' specializzate di leasing finanziario, in rapporti con la (------), alla quale, una volta acquisiti i beni, erano stati concessi in uso.

I ricorsi erano accolti dalla CTP di Lecco. La sentenza era confermata dal giudice d'appello che riteneva provata la sussistenza di valide ragioni economiche, diverse dal mero vantaggio fiscale.

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione con due motivi. (------) resiste con controricorso, mentre (------) e' rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo di ricorso denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione degli articoli 2697 e 2729 c.c., del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 6, comma 4, articolo 26, commi 2 e 3, e articolo 19, comma 2, dell'articolo 53 Cost., nonche' dei principi di Diritto dell'Unione Europea in tema di divieto di abuso di diritto in materia di Iva, per aver la CTR ritenuto l'operazione posta in essere dalle contribuenti giustificata da valide ragioni economiche, mentre in realta' era realizzata al solo scopo di lucrare, per la (------), il diritto di detrazione dell'Iva esposta sulle fatture anticipate emesse da (------); la transazione, inoltre, non era stata neppure accompagnata da un effettivo pagamento e che gli effettivi acquirenti finali dei macchinari - che avrebbero dovuto essere tali dall'origine - erano delle societa' terze di leasing.

1.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, con riguardo alle medesime circostanze evidenziate al primo motivo, omesso esame di punti di fatto decisivi.

2. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica - anche a non considerare inammissibile la seconda doglianza in quanto diretta, in realta', a censurare la sufficienza della motivazione, non piu' consentita trattandosi di sentenza pubblicata in data 1 ottobre 2013 -, sono infondati.

3. Come e' ben noto, in tema di abuso del diritto, una condotta puo' ritenersi abusiva se l'operazione economica abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, sicche' 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 modalita' 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 e' a carico del contribuente l'onere di dedurre e provare le giustificazioni economiche poste a base dell'operazione, diverse dal mero risparmio tributario.

3.1. 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, nonche', 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 - e' 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 e' stato raggiunto (Corte di Giustizia, sentenza 14 dicembre 2000, in C110/99, Emsland-Strke, punto 52, nonche' 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 e' 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.

3.2. 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 e' 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 finalita' di conseguire un risparmio d'imposta".

Il risparmio e', 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.

3.3. 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, Particolo 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, puo' 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., articolo 11, parte A, n. 1").

3.4. In questa prospettiva, l'elemento integrante l'"indebito" vantaggio fiscale per "contrarieta'" 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 "modalita' 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 necessita' 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.

4. Orbene, nella vicenda in giudizio l'Amministrazione ha provato che i comportamenti delle societa' contribuenti, tra loro in rapporto di controllo, sono stati caratterizzati da un, quantomeno, improprio utilizzo della strumentazione fiscale.

La vicenda, infatti, come emerge dalla sentenza della CTR ed e' incontestato in atti, puo' essere cosi' schematizzata:

1) (------) ordinava ad (------) la costruzione e fornitura di tre macchinari, di rilevante costo;

2) (------) emetteva, in data (------), tre fatture in acconto nei confronti di (------);

3) il pagamento dell'acconto non era effettuato con il materiale versamento di una somma ma mediante compensazione tra i rispettivi crediti-debiti;

4) l'Iva di cui alla fattura veniva regolarmente detratta da (------) e computata, a debito, da (------);

5) tale adempimento se restava ininfluente per (------) (che vantava un piu' elevato credito), aveva, invece, un effetto significativo per (------), che vedeva sostanzialmente dimezzarsi il proprio maggior debito;

6) circa un anno dopo - precisamente il (------) - (------) emetteva quattro note di credito, con le quali venivano stornate le tre fatture emesse.

7) successivamente la vendita dei macchinari veniva effettuata a favore di tre societa' di leasing (a (------) Spa, a (------) Spa ed al (------) Spa): una in data (------), le altre due il (------) e il (------);

8) i macchinari, quindi, in forza di contratti di leasing (stipulati con le tre anzidette societa'), venivano concessi in uso alla (------), dietro versamento - si deve ritenere - di un canone di locazione;

9) infine, va dato atto che tale modus operandi, per come emerso dalla contabilita' delle societa', era ricorrente negli anni.

Quanto al superamento del termine annuale Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ex articolo 26, comma 3, va rilevato che la stessa Agenzia ne ha posto solo in risalto l'anomalia (e non e' ben chiaro se riguardasse tutte le note di credito o solo una), senza, tuttavia, trarne alcuna conseguenza in ordine ad un eventuale ulteriore disallineamento.

4.1. L'unico scopo individuato dall'Ufficio in questo complesso percorso e' stato quello del risparmio fiscale, nella specie in quello derivante a favore della (------) dalla modifica del momento della fatturazione con indebita spostamento dell'Iva a credito (e cio', tanto piu', che le note di credito, almeno in parte, erano ultrannuali, da cui le conseguenze Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1973, ex articolo 26, comma 3, seppure, come riconosce l'Ufficio, poi neutralizzate), restando invece inesplicabile perche', fin dall'origine, il rapporto non fosse stato instaurato tra (------) e societa' di leasing, di cui la fase precedente finiva con il costituire una mera interposizione priva di ragione economica.

In sintesi, dunque, le parti, dopo aver concordato la fornitura e la cessione di tre complessi macchinari, perfezionando l'ordine con il versamento di un acconto (poco importa se tramite compensazione o con effettivo versamento delle somme) ed emissione della relativa fattura, rescindevano il contratto tra di loro, con conseguente emissione di note di credito a storno, che

invece veniva concluso tra la (------) e le tre societa' di leasing (che, come osservato dall'Ufficio, subentravano nella vendita). Queste ultime, tuttavia, come precisato dalla controricorrente non erano terzi indifferenti poiche' l'acquisto era in funzione della stipula dell'ulteriore contratto di leasing con la (------), utilizzatrice dei macchinari.

4.2. La C.T.R., con motivazione invero scarna, ha, invece, colto l'effettivo scopo economico perseguito con l'operazione complessiva.

Il giudice d'appello ha affermato che "la societa' ha dimostrato di aver effettivamente costruito gli impianti commissionati da (------), per i quali sono state emesse fatture in acconto al fine di consentire l'accesso al finanziamento delle somme necessarie per la realizzazione della produzione, come da contratti con le societa' di leasing versati in atti".

L'effettiva ragione imprenditoriale perseguita, infatti, era quella di realizzare i macchinari per la (------) senza, tuttavia, affrontarne in una unica soluzione gli ingenti costi, soluzione che poteva essere perseguita o con un finanziamento con capitali di terzi ovvero vendita del bene ad una societa' di leasing, che poi avrebbe concesso in uso i macchinari stessi.

La vendita ad una societa' di leasing, come osservato dall'Ufficio, ben avrebbe potuto essere effettuata direttamente dalla (------) sin dall'origine; cio', peraltro, imponeva - attesa la particolarita' e i costi del prodotto - che la stessa societa' di leasing avesse un affidamento certo della possibilita' di trovare un utilizzatore.

Tale affidamento, indubbiamente, poteva trovare una sua concretizzazione in un contratto trilaterale, diretto a disciplinare un rapporto complesso con al centro la societa' di leasing (che acquistava il bene da (------) e poi lo concedeva in leasing a (------)), contratto che, tuttavia, poteva, verosimilmente, comportare vincoli e costi piu' significativi (quali, ad es., il versamento di un deposito effettivo e non meramente virtuale o la prestazione di altre garanzie da parte delle contribuenti).

Il modello attuato, invece, ha privilegiato una diretta esposizione della (------) che ha effettuato (1) l'ordine ad (------) e (2) un (apparente) consistente esborso (dell'ordine del 25% del prezzo), cosi', tuttavia, dimostrando l'effettivo e reale interesse per l'operazione, tale, dunque, da rendere la transazione interessante e concreta per le stesse societa' di leasing.

Il carattere modesto dell'impatto economico iniziale era poi esaltato dalla circostanza che il versamento dell'acconto era definito mediante compensazione tra i rispettivi rapporti di debito e credito delle contribuenti, senza dunque alcuna concreta erogazione, rilievo che, tuttavia, restava tutto interno ai rapporti tra le societa', apparendo all'esterno (ossia alle societa' di leasing) solo il rilevante impegno economico.

4.3. Appare evidente, pertanto, che l'operazione perseguiva l'obbiettivo e prevalente scopo di (realizzare e) fornire i macchinari da (------) a (------) mediante ricorso a finanziamento, nella specie con l'intervento di societa' di leasing, con i minori oneri possibili.

Cio' e' avvenuto anche attraverso una evidente manipolazione dei meccanismi fiscali e con la spendita di giustificazioni, per le fatture e per le note di credito, incoerenti con la realta' dei fatti.

Giova sottolineare, sul punto, che, come emerge dall'avviso di rettifica, riprodotto per autosufficienza, la causale delle prime tre note di credito consisteva nel "ritardo nella progettazione del nuovo software" e nella "vostra (della (------)) richiesta di un ulteriore slittamento della data di consegna per permettervi di effettuare i test di perfetto funzionamento dei due impianti che applicano la nuova tecnologia per la tempra laser".

Questa giustificazione e', in evidenza, insufficiente (avuto riguardo al reale scopo perseguito), se non anche mendace, come emerge, del resto, dal fatto che la vendita di uno dei macchinari e' poi stata effettuata di li' a pochi giorni (il (------)).

Tale connotazione, tuttavia, non puo' ritenersi caratterizzante o, comunque, prevalente; lo stesso vantaggio fiscale, conseguente all'incidenza della fatturazione anticipata sulle liquidazioni periodiche Iva, appare integrare piu' un effetto collaterale della complessiva operazione che un obbiettivo perseguito.

5. Il ricorso va pertanto rigettato.

Attesa la peculiarita' e complessita' della vicenda e le concrete modalita' attuate dalle contribuenti nella realizzazione della condotta, le spese di legittimita' vanno compensate.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza