

# Sentenza del 09/04/2024 n. 9468 - 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.

La contestazione si inseriva in relazione ad una operazione intervenuta tra una pluralità di soggetti, tra loro collegati, nella stessa giornata del 15 dicembre 2005, consistente in: a) acquisto da parte della società MEFIM Srl di un immobile sito in R per l'importo di Euro 14.700.000,00, oltre Iva; b) vendita da parte della MEFIN Srl dello stesso immobile a società di leasing al prezzo di Euro 19.000.000,00; c) concessione in locazione dell'immobile alla A.A. Srl, società facente capo al medesimo gruppo della MEFIM Srl;

d) versamento di maxi rata di canone di leasing di Euro 3.200.000,00.

L'atto veniva impugnato e, nelle more del giudizio, Equitalia Sud Spa emetteva nei confronti della A.A. Srl cartella di pagamento a titolo provvisorio per la metà dell'importo.

L'atto di riscossione veniva impugnato dalla contribuente innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma che accoglieva parzialmente il ricorso, riducendo l'entità della somma iscritta a ruolo ad un terzo della pretesa.

La decisione era confermata dalla CTR in epigrafe.

A.A. Srl propone ricorso per cassazione, con cinque motivi, poi illustrato con memoria, con cui deduce l'avvenuto annullamento dell'atto impositivo.

Resistono con controricorso l'Agenzia delle entrate ed Equitalia Sud Spa.

Motivi della decisione 1. Preliminarmente va dato atto che il parallelo giudizio avverso la decisione della CTR di annullamento dell'atto impositivo (NRG 4834 del 2020), chiamato a questa stessa udienza, è stato definito con la cassazione con rinvio della decisione della CTR, sicché, allo stato, l'atto impositivo non può ritenersi venuto meno.

2. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c., violazione dell' art. 37 bis , sesto comma, D.P.R. n. 600 del 1973 , per aver la CTR escluso la natura elusiva della condotta contestata, da cui la conseguente inapplicabilità dell'art. 37 bis cit. che impone che l'iscrizione a ruolo avvenga solo dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

2.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 4 c.p.c., violazione dell' art. 132 , n. 4, c.p.c. - assenza della motivazione per insanabile contrasto logico delle affermazioni sulle quali essa si fonda e conseguente perplessità ed obbiettiva incomprendibilità.

2.2. Il terzo motivo solleva questione di legittimità costituzionale dell' art. 37 bis , sesto comma, D.P.R. n. 600 del 1973 per violazione dei principi di uguaglianza e ragionevolezza ex art. 3 Cost., ove interpretato come applicabile solo nel caso di contestazioni formulate in relazione a fattispecie di elusione "tipiche" ex art. 37 bis, terzo comma, D.P.R. n. 600 cit.

3. I primi due motivi e la correlata questione di legittimità costituzionale possono essere esaminati unitariamente per ragioni di connessione logica e vanno tutti disattesi.

3.1. È preliminare l'esame del secondo motivo, che è infondato.

3.2. La CTR ha così motivato sulla questione:

"Dall'esame della motivazione, che supporta l'atto impositivo, si rileva che l'Amministrazione finanziaria ha individuato la sussistenza, tra società riconducibile ad un unico centro di interessi, di operazioni (contratti di compravendita, contratti di leasing, contratti di locazione commerciale) in forza delle quali sono state poste in essere gravi violazioni della normativa fiscale. Dette violazioni emergono da una lettura unitaria dei rapporti negoziali intercorsi tra le parti, le quali interagiscono al fine del raggiungimento del comune interesse di sottrazione di materia imponibile.

Quello che in concreto l'Ufficio rileva è che con una serie di atti pubblici tutti del 15/12/2005 - posti in essere tra società collegate - è stato venduto un immobile già concesso in locazione commerciale ad altre società; che la società acquirente lo ha promesso in vendita alla contribuente e contemporaneamente lo ha alienato ad altra società, la quale a sua volta lo ha concesso in leasing alla contribuente. Nell'ambito di detta operazione e, soprattutto, grazie alla sopravvalutazione della cessione finale - rectius all'enorme sproporzione tra il prezzo di acquisto del bene da parte della società di leasing rispetto al valore di mercato - A.A. Srl si è portata in detrazione una imposta Iva non spettante per Euro 646.000,00"

"Dalla situazione rappresentata dall'amministrazione finanziaria è da escludere che si sia in presenza di un abuso di diritto, il quale si configura nel caso di uso strumentale di norme tributarie per consentire un indebito risparmio di imposta. "

Ha, quindi, precisato la distinzione tra condotta elusiva ed evasiva, affermando che "in buona sostanza, la condotta antielusiva mira, attraverso atti, fatti e negozi collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche o anche mediante abuso del diritto "ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ottenere riduzione d'imposte, rimborsi o risparmi altrimenti indebiti". Esiste quindi un diretto collegamento tra condotta e risultato che di fatto si vuole ottenere, che è quello specificato nella norma e cioè un indebito vantaggio tributario. L'esistenza di un comportamento elusivo impone preliminarmente l'identificazione dell'obbligo o del divieto, previsti dall'ordinamento tributario, che il contribuente mira a aggirare, e poi l'individuazione degli strumenti negoziali o dei comportamenti, anche in abuso del diritto,

attraverso i quali l'obbligo o il divieto è stato aggirato." e concludendo che "Non può ritenersi condotta antielusiva la semplice sottrazione di materia imponibile da parte del contribuente, connotato questo insito in tutte le situazioni nelle quali, nel comportamento del contribuente è ravvisabile un illecito tributario."

Da tutto ciò ha derivato che, nella situazione in esame, "l'amministrazione contesta alla contribuente di essersi costituita un credito IVA non spettante attraverso la sovrapproduzione di un'operazione di vendita in leasing di un immobile che in un unico giorno è stato oggetto di cessione tra più società del gruppo. L'Ufficio ritiene che la circostanza emerga alla luce della vendita finale del bene ad un prezzo che appare sproporzionato rispetto al prezzo di mercato.

Non pare che nel caso di specie, la contribuente abbia, unitamente alle altre società coinvolte, aggirato alcun obbligo tributario a lei imposto o posto in essere un comportamento specificamente vietato.

Non siamo quindi, in presenza di presunte attività elusive, ma semplicemente di ipotizzati comportamenti finalizzati ad aumentare il credito IVA ottenibile a rimborso attraverso una sovrapproduzione della cessione immobiliare."

3.3. Appare evidente, dunque, che la CTR ha espresso in termini chiari ed univoci che, nella specie, non si trattava di operazioni elusive ma di una condotta evasiva, incentrata su una artefatta ("abnorme sproporzione", dunque priva di giustificazione) sovrapproduzione della cessione immobiliare.

L'esistenza di alcune imprecisioni meramente formali e lessicali - valorizzate nel motivo - non modifica la sostanza ed univocità della statuizione e del percorso argomentativo della CTR, né integra, a maggior ragione, una assoluta e irrisolvibile contraddittorietà od una incomprensibilità della motivazione.

E, del resto, 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 del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 , comma 6, Cost., qui sicuramente sussistente.

4. Inammissibile è poi il primo motivo, che attinge all'accertamento in fatto operato dalla CTR: la doglianza, sotto lo schermo della violazione e falsa applicazione di legge, invero insussistente, maschera una rivalutazione del *meritus causae*, non consentito in sede di legittimità.

5. Manifestamente infondata, poi, è la questione di legittimità costituzionale per evidente difetto di rilevanza, venendo in rilievo, per quanto sopra evidenziato, una condotta evasiva e non una condotta elusiva.

Ciò toglie ogni rilevanza anche al richiamato precedente di questa Corte ( Cass. n. 33973/2022 ), dove la fattispecie era stata ricondotta, con specifico accertamento in fatto, ad una condotta elusiva atipica, mentre nella vicenda qui in giudizio - come precisato - la condotta è evasiva.

6. Il quarto motivo denuncia violazione dell' art. 17 , comma 3, D.Lgs. n. 112 del 1999 - illegittimità della cartella nella parte in cui è richiesto il pagamento di "compensi di riscossione", risalendo i fatti costitutivi della pretesa impositiva al 2005, anteriormente al D.L. n. 262 del 2006 .

Deduce la natura non remunerativa dell'aggio, cui permane solo una funzione sanzionatoria-afflittiva, da cui l'inapplicabilità della nuova disciplina più afflittiva.

6.1. Il quinto motivo solleva questione di legittimità costituzionale dell'art. 17 D.Lgs. n. 117 del 1999 per violazione degli artt. 3 , 97 , 25 e 53 Cost.

7. Il quarto motivo è manifestamente infondato.

7.1. Questa Corte, in merito alla medesima specifica questione, concernente una cartella che si riferiva a violazioni relative all'anno di imposta 2004 ed era stata formata e notificata nel 2008, ha avuto modo di affermare che "l'aggio di riscossione ha natura retributiva, trattandosi del compenso per l'attività esattoriale, e questa natura non muta in base al soggetto - contribuente, ente impositore od entrambi pro quota - a carico del quale è posto il pagamento nelle varie circostanze ( Cass. 3 aprile 2014, n. 7868 , Rv. 630747; Cass. 23 dicembre 2015, n. 25932 , Rv. 638287). Per questa sua invariabile natura retributiva, l'aggio deve essere determinato secondo la disciplina vigente al tempo dell'attività di riscossione, senza che possa farsi questione di (ir)retroattività rispetto all'anno d'imposta cui si riferisce l'iscrizione a ruolo. Nella specie, la cartella di pagamento è stata formata nel 2008, sicché era soggetta alla disciplina in vigore dal 2006, anche se i fatti imponibili risalivano al 2004" ( Cass. n. 5154 del 28/02/2017 in motivazione; da ultimo Cass. n. 3524 del 14/02/2018 ; Cass. n. 8714 del 11/05/2020 ).

La natura non sanzionatoria dell'aggio, e quindi accessoria del tributo, è stata confermata, del resto, non solo dalla giurisprudenza tributaria (v. anche Cass. n. 24020 del 2016 , che lo definisce come il "compenso spettante al concessionario esattore"), ma anche dalla giurisprudenza non tributaria, ed in specie da quella fallimentare (v. Cass. n. 11230 del 10/05/2013 , secondo la quale "l'aggio altro non è che il pagamento per un servizio reso all'ente impositore per cui non è in alcun modo inerente al tributo che viene ad essere riscosso";

in termini analoghi v. Cass. n. 7868 del 03/04/2014 ; Cass. n. 25932 del 23/12/2015 ; recentemente v. anche Cass. n. 27650 del 03/12/2020 ).

7.2. Ne deriva che all'aggio, in quanto compenso (e non sanzione) come correttamente affermato dalla CTR, è applicabile la normativa del tempo in cui l'attività di riscossione è posta in essere, indipendentemente dall'anno d'imposta afferente la pretesa.

8. Infondata è poi la questione di legittimità costituzionale.

Va ribadito, infatti, che, come già affermato nel citato precedente n. 5154 del 2017, "la natura retributiva e non tributaria dell'aggio esclude il parametro della capacità contributiva e lascia alla discrezionalità del legislatore la fissazione dei criteri di quantificazione del compenso, non essendo irragionevole che tra questi sia previsto il criterio territoriale degli indici di esazione, né che una parte del compenso dell'organizzazione esattoriale sia posta a carico del contribuente il quale pure abbia osservato il termine di pagamento della cartella".

Né, quanto al meccanismo di determinazione dell'aggio, può ritenersi la modifica del 2006 in contrasto con l' art 3 Cost., posto che, al contrario, la normativa non tratta allo stesso modo situazioni diseguali.

Il fatto che dal 2006 una quota fissa sia stata posta a carico del contribuente, e ciò comporti una diversa situazione rispetto ai contribuenti che hanno ricevuto le cartelle prima di tale data, rientra poi nella fisiologia delle modifiche normative che vanno sempre a variare una situazione preesistente, ma, purché non siano modifiche caratterizzate da elementi di irrazionalità intrinseca, nella specie insussistente, non possono esser considerate come violazioni dell' art 3 Cost.

Discende dalla natura del compenso l'irrilevanza del parametro di costituzionalità di cui all' art. 25 Cost., neppure ponendosi una questione di retroattività.

Né, infine, si ravvisa violazione dell' art. 97 Cost, ipotizzata nella previsione di una quota fissa dovuta anche in assenza di altra attività dell'ente riscossore oltre alla mera notifica, non emergendo in quale modo tale meccanismo incida sul buon andamento e imparzialità dell'amministrazione.

8.1. La Corte costituzionale, del resto, con la sentenza n. 120 del 2021, pur riconoscendo l'esistenza di criticità del sistema, ha ritenuto inammissibili tutte le questioni, sicché non sussistono i presupposti per un nuovo rinvio.

9. Il ricorso va pertanto rigettato.

Le spese, liquidate in dispositivo, sono regolate per soccombenza.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento delle spese a favore dell'Agenzia delle entrate, che liquida in complessive Euro 10.800,00 oltre spese prenotate a debito, nonché a favore di Equitalia Sud Spa, che liquida in complessive Euro 10.800,00 oltre Euro 200,00 per esborsi e oltre Iva ed accessori di legge.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente principale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza