

CIRCOLARE N. 67/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma. 13 dicembre 2007

OGGETTO: Corte di Giustizia delle Comunità Europee - Sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02 – IVA – Comportamento abusivo – Operazioni realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

1. Premessa

Con sentenza del 21 febbraio 2006, emessa nella causa C-255/02, la Corte di Giustizia delle Comunità Europee ha preso in esame – ai fini della verifica della compatibilità con la normativa comunitaria in materia di imposta sul valore aggiunto – una serie complessa di operazioni, collegate tra loro, poste in essere da diversi soggetti al fine di fruire di determinati vantaggi fiscali altrimenti non conseguibili.

2. La controversia principale e le questioni pregiudiziali sollevate

La domanda di pronuncia pregiudiziale, avente ad oggetto l'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE¹, ha tratto origine da una controversia tra alcune società inglesi² e i *Commissioners of Customs & Excise* per aver questi ultimi respinto le domande di recupero ovvero di detrazione dell'IVA presentate dalle società medesime nell'ambito di un piano di riduzione del carico fiscale del gruppo.

In particolare, un istituto bancario inglese intendeva effettuare lavori di costruzione di alcuni immobili su terreni di proprietà o in locazione; tuttavia, essendo la maggior parte delle proprie prestazioni “attive” (servizi bancari e finanziari) in regime di esenzione da IVA, lo stesso istituto avrebbe potuto recuperare sui lavori direttamente ad esso fatturati soltanto una parte minima dell'imposta assolta su tali lavori (meno del 5 per cento).

L'istituto bancario ha elaborato un piano che consentiva, attraverso una serie di operazioni che coinvolgevano diverse società controllate (alle quali l'istituto medesimo forniva la relativa provvista), di recuperare in pratica integralmente l'IVA assolta a monte sui predetti lavori di costruzione.

In sostanza, mediante una serie di contratti e di subappalti i predetti lavori erano stati affidati dall'istituto bancario a società controllate operanti in regime di imponibilità e con diritto alla detrazione, e da queste – a loro volta – affidati a terzi costruttori indipendenti; tuttavia, il pagamento dei lavori risultava imputabile (ai diversi livelli) allo stesso controllante, il quale in sostanza finanziava l'operazione complessiva attraverso la concessione di prestiti alle

¹ Attualmente direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

² *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd*. I medesimi principi sono stati affermati dalla Corte di Giustizia nelle sentenze emesse, nella medesima data del 21 febbraio 2006, nella cause C-419/02 (*BUPA Hospitals Ltd e Goldsbrough Developments Ltd*) e C-223/03 (*University of Huddersfield Higher Education Corporation*).

proprie controllate.

L'amministrazione finanziaria del Regno Unito ha contestato ai predetti soggetti di aver posto in essere le diverse operazioni al solo fine di recuperare l'intero importo dell'IVA sui lavori e non solamente la quota parte che sarebbe stata recuperabile dall'istituto bancario in base al proprio pro-rata di detraibilità; a parere del fisco britannico l'analisi delle operazioni nel loro complesso mostrava che – nella sostanza – era stato l'istituto bancario ad ottenere prestazioni edilizie dai costruttori indipendenti e poteva quindi recuperare l'IVA su questi lavori solo nella misura della sua ordinaria percentuale di recupero.

Nell'ambito del contenzioso insorto, i giudici nazionali hanno sottoposto alla Corte di Giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

- se un'operazione possa essere considerata una «cessione di beni» o «prestazione di servizi» ovvero possa essere considerata un atto compiuto nell'ambito di un'«attività economica» ai sensi della sesta direttiva qualora sia condotta al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza un autonomo obiettivo economico;
- se, in conformità al generale principio dell'ordinamento comunitario che impone di prevenire abusi del diritto, le operazioni condotte ai soli fini dell'evasione dell'IVA non devono essere prese in considerazione, applicando, invece, alle operazioni medesime la sesta direttiva secondo la loro vera natura.

3. La sentenza della Corte di Giustizia

Prima di passare ad una compiuta disamina del contenuto della sentenza in esame e dei possibili riflessi sull'operato dell'amministrazione finanziaria, si richiamano brevemente le conclusioni assunte dai giudici comunitari.

In ordine alla prima questione, la Corte di Giustizia – dopo aver rilevato che la sesta direttiva stabilisce un sistema comune dell'IVA basato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili – ha precisato, facendo ampio richiamo a precedenti giurisprudenziali, che l'analisi

delle definizioni delle nozioni di soggetto passivo, di attività economiche nonché di “cessioni” e “prestazioni” ne mette in rilievo l’ampiezza della sfera d’applicazione ed il carattere obiettivo; tali nozioni, quindi, devono essere applicate *“indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi”*.

Ne consegue, secondo la Corte, che al fine di stabilire se una operazione costituisca una cessione di beni ovvero se una prestazione di servizi è un’attività economica ai sensi degli articoli 4 e seguenti della sesta direttiva, non rileva il fatto che la stessa sia posta in essere al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico, bensì che risultino soddisfatti i criteri oggettivi sui quali le predette nozioni sono fondate.

La Corte ha poi preso posizione – negandolo sulla base della corretta interpretazione della sesta direttiva – in ordine al diritto del soggetto passivo di detrarre l’IVA assolta a monte nelle ipotesi in cui le operazioni che hanno fatto sorgere il diritto integrino un comportamento abusivo.

La Corte – pur riconoscendo, in capo al soggetto passivo, il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale – ha affermato che, nel settore IVA, si integra un comportamento abusivo, quando *“le operazioni controverse ..., nonostante l’applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone”* siano idonee a *“procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all’obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni”*.

Al riguardo, i giudici comunitari hanno precisato, in particolare, che permettere ad un soggetto passivo di detrarre la totalità dell’IVA assolta a monte laddove - nell’ambito delle sue normali operazioni commerciali - nessuna operazione conforme alle disposizioni del sistema delle detrazioni della sesta direttiva o della legislazione nazionale che le traspone glielo avrebbe consentito (o glielo avrebbe consentito solo in parte), sarebbe contrario al principio di neutralità fiscale e, pertanto, contrario allo scopo del detto sistema.

Il sistema delle detrazioni previsto dalla sesta direttiva “... *intende sollevare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche*” ed è a tal fine che il sistema comune dell'IVA garantisce “*la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA*”.

Affinché si integri un comportamento abusivo, inoltre, “*deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale*”.

La Corte, infine, ha preso posizione in ordine all'ipotesi in cui sia stato constatato che il contribuente ha posto in essere un comportamento abusivo, come sopra identificato; in tal caso, “*.... le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato*”.

4. Riflessi sull'operato dell'Amministrazione finanziaria

I principi espressi dai giudici comunitari nella sentenza in esame appaiono di rilevante interesse per le amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri dell'Unione Europea, impegnate nell'azione di contrasto dei comportamenti abusivi dei contribuenti in tema di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

La Corte di Giustizia ha evidenziato con chiarezza, infatti, che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è obiettivo non solo riconosciuto, ma anche promosso dalla sesta direttiva e, pur in assenza nell'ambito dell'ordinamento comunitario di una disciplina positiva di tali fattispecie, deve ravvisarsi – nel sistema dell'IVA – l'esistenza di una clausola generale antiabuso posta a tutela proprio di tale obiettivo di interesse generale.

Le considerazioni svolte in narrativa della sentenza in esame appaiono, peraltro, di particolare interesse, laddove la Corte, in sostanza, riconosce e motiva l'esistenza in ambito IVA di una clausola generale antiabuso sulla base delle medesime argomentazioni sottese alla norma generale antielusiva di cui

all'articolo 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, applicabile nel nostro ordinamento nazionale con riferimento all'imposizione diretta.

Dall'esame della sentenza emerge che la Corte di Giustizia distingue nell'ambito dell'ordinamento comunitario le diverse fattispecie di "evasione" e di "abuso" (*rectius* di "elusione") ed, in particolare, individua quest'ultima nelle situazioni in cui - *"nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone"* – il soggetto passivo possa procurarsi un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni.

I giudici comunitari, in sostanza, adottando una impostazione che nell'ordinamento nazionale trova conferma nella prassi dell'Amministrazione finanziaria, oltre che a livello giurisprudenziale e dottrinario, distinguono tra situazioni di "evasione", nelle quali il soggetto passivo si pone direttamente in contrasto con una norma che gli impone un determinato comportamento quando il presupposto impositivo si è già verificato, e situazioni di "elusione o abuso", nelle quali il soggetto passivo – pur rispettando formalmente una norma – la aggira al fine di procurarsi un vantaggio altrimenti non conseguibile e comunque contrario alle finalità perseguite dalla norma medesima.

Secondo la Corte, il soggetto passivo ha sempre il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale (p. 73 della sentenza); tale scelta, tuttavia, secondo una giurisprudenza costante, trova un preciso limite nel divieto per gli interessati di avvalersi abusivamente del diritto comunitario.

In sostanza, è escluso che l'applicazione della normativa comunitaria possa estendersi fino a ricomprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, ovvero le operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali "normali", bensì al solo scopo di beneficiare "abusivamente" dei vantaggi previsti dal diritto comunitario.

Dall'esame della sentenza emerge con chiarezza che tale principio di carattere generale, seppur non espressamente richiamato nel diritto positivo, deve

essere riconosciuto come immanente nel sistema della sesta direttiva; le disposizioni della direttiva medesima devono quindi essere interpretate nel senso che ostano alla adozione di comportamenti abusivi, come definiti dalla Corte.

Tutto ciò premesso, occorre osservare che a norma dell'articolo 234 (già articolo 177) del Trattato, alla Corte di Giustizia è riservato in via esclusiva il potere di interpretare in via pregiudiziale le norme comunitarie; in particolare, come affermato dagli stessi giudici comunitari in precedenti giurisprudenziali, l'interpretazione di una norma di diritto comunitario, resa dalla Corte di Giustizia nell'ambito delle proprie attribuzioni, chiarisce e precisa il significato e la portata della norma, quale deve o avrebbe dovuto essere intesa ed applicata dal momento della sua entrata in vigore. Una sentenza della Corte che precisi il significato di una norma comunitaria, determinandone ampiezza e contenuto, viene quindi ad integrare e costituisce un tutt'uno con la norma interpretata ed ha la stessa immediata efficacia – con riguardo agli ordinamenti nazionali – di quest'ultima.

L'accertata esistenza da parte dei giudici comunitari di una clausola generale antiabuso immanente nel sistema della sesta direttiva, che consente di perseguire determinati comportamenti dei contribuenti nell'ambito della realizzazione di un obiettivo di carattere generale dato dalla lotta alle frodi e agli abusi, fa sì che la stessa integri il contenuto della direttiva medesima e risulti, quindi, anch'essa direttamente applicabile negli ordinamenti nazionali.

Al riguardo, occorre formulare alcune ulteriori considerazioni circa i riflessi del principio di diritto enunciato nella sentenza in esame sull'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria.

La Corte di Giustizia afferma che l'elusione in sé (quale scopo perseguito nel porre in essere l'operazione economica), non incide sulla qualificazione dell'operazione ai fini IVA, né sulla qualificazione giuridica del contratto in essere tra le parti come interposizione ma si riflette sul trattamento fiscale dell'operazione medesima.

Alla luce di quanto sino ad ora esposto, può ritenersi che l'immanenza nei principi dell'IVA di norme anti-abuso, riconosciuta dalla Corte di Giustizia, fa sì

che possa riconoscersi da parte dell'Amministrazione finanziaria la presenza di comportamenti elusivi, senza la necessità di una norma positiva che sancisca tale potere, sia nell'ordinamento comunitario che nazionale.

Tale affermazione trova esplicita conferma nelle puntuali statuizioni della Corte di Cassazione, la quale – nella sentenza n. 10352 del 5 maggio 2006 - fa espresso rinvio ai principi espressi dalla Corte di Giustizia nella causa C-419/02, emessa sempre in data 21 febbraio 2006 e di tenore sostanzialmente analogo a quella in commento.

In particolare, la Suprema Corte ha affermato che *“...peraltro, con riferimento all'ordinamento comunitario, con la recentissima pronuncia del 21 febbraio 2006, nella causa 0419-2002, la Corte di Giustizia delle Comunità europee ha chiarito che la 6° direttiva CEE n. 77/388/CEE, direttamente applicabile in quello nazionale, aggiunge alla tradizionale bipartizione dei comportamenti tenuti dai contribuenti in tema di Iva, fra quello fisiologico e quello patologico (proprio delle frodi fiscali), il primo idoneo a consentire una piena detraibilità dell'imposta assolta ed il secondo la sua assoluta indetraibilità, una sorta di tertium genus, in dipendenza del comportamento abusivo ed elusivo del contribuente, comportante il recupero dell'Iva detratta e l'eventuale rimborso in favore del soggetto che abbia posto in essere l'operazione elusiva; pertanto, nell'ordinamento comunitario e, quindi, anche in quello interno deve considerarsi vigente il principio di indetraibilità dell'Iva (art. 17 della citata direttiva n. 77/388/CEE) assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche che, perciò, risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva; ...”*.

* * *

Dopo aver affermato l'esistenza di una clausola generale antiabuso in ambito IVA, i giudici comunitari – con argomentazioni che, come già evidenziato in precedenza, appaiono ricalcare la struttura logico-sistematica del

giudizio di elusività di un comportamento, come disciplinato ai fini delle imposte sui redditi dal citato articolo 37-*bis* del DPR n. 600 del 1973 – hanno precisato (pp. 74-76 della sentenza in esame) che ad orientare l’attività dell’amministrazione fiscale e del Giudice devono essere i seguenti elementi:

- le operazioni controverse devono, nonostante l’applicazione formale delle condizioni previste dalla sesta direttiva e dalla legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all’obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni.

A tal fine, a parere della Corte, l’amministrazione ed il Giudice dovranno tenere conto della circostanza che costituisce principio fondamentale della sesta direttiva e della normativa nazionale che la trasfonde, quello della “neutralità fiscale”: consentire la detrazione al soggetto quando, nell’ambito delle sue “normali” operazioni commerciali, ciò non gli sarebbe stato consentito costituisce una espressa violazione di tale principio e costituisce quindi un comportamento abusivo;

- deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l’ottenimento di un vantaggio fiscale.

* * *

In ordine agli effetti dell’individuazione di un comportamento abusivo, la Corte di Giustizia afferma che le operazioni relative a tale comportamento “devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato”.

In sostanza, la Corte afferma l’esistenza nel sistema IVA, come disciplinato dalla sesta direttiva, di una regola generale antielusiva che in presenza di determinate circostanze legittima l’amministrazione fiscale nazionale a disconoscere il vantaggio fiscale ottenuto attraverso l’effettuazione di operazioni elusive, ovvero poste in essere al solo fine di ottenere un risparmio di imposta, attraverso la riqualificazione delle medesime operazioni in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel

comportamento hanno fondato (pp. 93-98 della sentenza in esame).

Pertanto l'amministrazione fiscale ha il diritto di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte per ciascuna operazione rilevante, consentendo altresì al soggetto passivo di effettuare quelle detrazioni che avrebbe potuto effettuare in assenza del comportamento abusivo.

Alla luce delle considerazioni sino ad ora esposte, si ritiene che gli uffici possano (e debbano) tener conto, in sede di controllo, dei principi enunciati in via generale dalla Corte di giustizia, in tema di abuso del diritto, facendone applicazione in tutti i casi in cui possono configurarsi i presupposti prima richiamati.

A titolo meramente esemplificativo, oltre al caso di interposizione soggettiva specificatamente esaminato dalla Corte di Giustizia nella sentenza citata, si enunciano alcune possibili fattispecie di abuso.

a) Fatturazione anticipata

La fatturazione anticipata (rispetto agli eventi in presenza dei quali l'operazione si considera effettuata), ove non supportata da valide ragioni economiche da parte di contribuenti soggetti ad un regime di detraibilità limitata, potrebbe comportare un vantaggio fiscale a favore di questi ultimi in termini di maggior detrazione con riferimento al pro rata di detraibilità del periodo; ciò ovviamente nei casi in cui lo strumento della rettifica alla detrazione non possa essere utilizzato per correggere questo effetto.

b) Variazioni in diminuzione

La variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del DPR 633 del 1972, rileva nel sistema come mera facoltà del contribuente, posto che la stessa ove anche non realizzata, non produce di norma effetti distorsivi.

Tuttavia, con riguardo ad operazioni di cessione effettuate – ad esempio - in regime speciale, possono emergere profili di elusività soprattutto quando l'operazione avviene tra soggetti collegati in base all'appartenenza al medesimo gruppo. Avendo presente che il cedente emette fattura con l'aliquota propria del

bene ceduto, ma opera la detrazione in maniera forfetaria, con ciò realizzandosi un vantaggio economico che la legge riconosce solo al soggetto che opera nell'ambito del predetto regime speciale, si osserva che in caso di eventi che darebbero luogo ad una variazione in diminuzione, può configurarsi un abuso delle norme disciplinanti il regime speciale qualora si ometta di effettuare detta variazione, con la conseguenza che di fatto parte del vantaggio economico attribuito dal sistema all'operatore in regime speciale transita verso il cliente di quest'ultimo.

c) *Fenomeni di abuso nella prassi commerciale*

Ai sensi dell'art. 13 del Regolamento CE n. 1777/2005, recante norme di applicazione della VI direttiva IVA (ora direttiva 112/2006) *“allorché un fornitore dei beni o un prestatore di servizi esige che per l'accettazione del pagamento mediante carta di credito o di debito il cliente paghi un importo a lui stesso o ad un'altra impresa e allorché il prezzo complessivo che tale cliente deve pagare resta invariato a prescindere dalla modalità di pagamento, tale importo è parte integrante della base imponibile per la cessione di beni o la prestazione di servizi, a norma dell'articolo 11 della direttiva 77/388/CEE.”*

La ratio della disposizione comunitaria è volta a contrastare possibili fenomeni elusivi sottesi ad alcune pratiche invalse in campo commerciale, che tendono a ridurre, ma solo fittiziamente, la base imponibile dell'IVA.

Ogniqualevolta, si accerti - sulla base di adeguati e rigorosi riscontri - una prassi commerciale ispirata alla finalità che il richiamato Regolamento comunitario intende contrastare, sarà possibile invocare, oltre che la norma regolamentare richiamata (in quanto direttamente applicabile), anche il più generale principio dell'abuso del diritto contenuto nella sentenza in esame.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.