Ordinanza del 06/07/2018 n. 17836 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Servizi di intermediazione - Operazioni intracomunitarie - Contratto di commercializzazione in Italia dei prodotti di soggetto appartenente alla UE - Servizi accessori - Esenzione.

Massima:

In tema di IVA, il contratto con il quale un soggetto italiano si impegna, a fronte della pattuizione di un compenso unitariamente determinato, a commercializzare i prodotti di un altro soggetto appartenente alla UE offrendo, altresì, una serie di altri servizi, tecnici e amministrativi, costituenti il mezzo per una migliore fruizione dei prodotti commercializzati, va considerato, ai fini dell'applicazione dell'imposta, quale un'unica operazione economica, sicché non è possibile scindere i servizi di intermediazione propriamente detti dagli altri servizi offerti, da ritenersi accessori ai primi. Ne consegue che, se per i servizi di intermediazione resi da un soggetto italiano ad altro soggetto di altro Stato membro della UE trova applicazione l'esenzione da IVA di cui all'art. 40, comma 8, del decreto legislativo 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modifiche nella I. 29 ottobre 1993, n. 427, sono esentati dall'imposta anche i servizi accessori.

Massima redatta a cura del CERDEF.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 50/18/12 del 07/05/2012 la CTR della Lombardia rigettava l'appello proposto dalla 3Com Italia s.r.l. nei confronti della sentenza n. 259/22/10 della CTP di Milano, che aveva a sua volta rigettato l'impugnazione della società contribuente avverso l'avviso di accertamento con il quale venivano riprese a tassazione somme a titolo di IVA relative all'anno d'imposta 2004, con conseguenti sanzioni per mancata emissione di fatture e per dichiarazione contenente un'imposta inferiore a quella dovuta.

1.1. Il giudice di appello premetteva che: a) l'IVA ripresa a tassazione riguardava "i servizi di marketing, amministrativi e tecnici di assistenza post vendita, fatturati alla 3Com Europe Ltd - società appartenente al medesimo gruppo 3Com Corporation del quale faceva parte la ricorrente - e da questa remunerati sulla base di tutti i ragionevoli costi operativi e non operativi

più una quota di mark-up, dalla contribuente ritenuti di intermediazione e, quindi non imponibili e dall'ufficio assoggettati a tassazione perchè annoverati tra i servizi generici resi nell'ambito di un contratto di rappresentanza"; b) la CTP ha respinto il ricorso della 3Com Italia s.r.l. in quanto il rapporto in forza del quale venivano resi i vari ed articolati servizi "non poteva essere considerato di agenzia, e detta qualificazione, essendo stata usata dal contribuente al solo fine di ritrarre un vantaggio fiscale, costituiva un abuso del diritto"; c) la sentenza della CTP veniva appellata dalla società contribuente.

1.2. Su queste premesse, la CTR motivava il rigetto dell'appello, per quanto ancora interessa in questa sede, con i seguenti rilievi: a) l'eccezione di nullità della sentenza di primo grado per mancata instaurazione del contraddittorio sulla questione rilevata d'ufficio, "anche se trova riscontro concreto negli atti processuali, è, tuttavia, priva di conseguenze pratiche", dovendo comunque il giudice d'appello esaminare nel merito l'impugnazione ed essendo comunque l'abuso del diritto rilevato dal primo giudice nella sua attività di qualificazione del contratto; b) con riferimento alla violazione del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 40, comma 8, conv. con modif. nella L. 29 ottobre 1993, n. 427 (nel testo applicabile ratione temporis) - per effetto del quale le prestazioni di intermediazione rese ad altro soggetto passivo di altro Stato membro della UE non si considerano effettuate in Italia e, pertanto, non sono imponibili IVA - dal contratto tra 3Com Italia s.r.l. e 3Com Europe Ltd. emergeva che la prima aveva ricevuto l'incarico di prestare una serie di servizi a favore della seconda, "alcuni dei quali consistevano nel promuovere le conclusioni dei contratti, mentre altri esulavano dall'attività di vendita dell'hardware e del software, trattandosi di consulenza ed assistenza in materia contabile e di risorse umane, nei servizi di telecomunicazione, negli acquisti, in materia di credito e di raccolta, ecc."; c) "tutto ciò sta ad indicare che 3Com Europe ltd, attraverso la società contribuente, intendeva non solo vendere in Italia i suoi prodotti, attività che può rientrare nella nozione di intermediazione, ma anche ricevere servizi di diverso tipo, esulanti da tale nozione", sicchè la complessiva attività prestata dalla società contribuente in favore di 3Com Europe Ltd. non poteva essere annoverata nella intermediazione; d) del resto, anche qualora si volesse procedere a scorporare le prestazioni connesse all'acquisizione dei contratti di vendita dalle altre prestazioni, tale attività sarebbe impedita dall'avvenuto "addebito indistinto dei compensi, sulla base dei costi sostenuti" che "non consente di scindere le due basi imponibili"; e) ne consegue che il coacervo delle prestazioni rese in forza del contratto intercorso tra i due soggetti non poteva essere annoverato tra le operazioni di intermediazione, con conseguente assoggettabilità di tutte le operazioni ad IVA.

2. Avverso la sentenza della CTR la 3Com Italia s.r.l. proponeva tempestivo ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, depositando altresì memoria ex art. 380 bis c.p.c., comma 1.

3. L'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale condizionato affidato ad un motivo.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la società ricorrente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 101 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando l'erroneità della sentenza della CTR che, pur avendo preso atto della mancata instaurazione del contraddittorio

in ordine alla questione, rilevata d'ufficio dalla CTP, dell'abuso del diritto, non ha dichiarato la nullità della sentenza, così implicitamente confermandola.

2. Il motivo è infondato.

2.1. E' stato autorevolmente affermato che "nel caso in cui il giudice esamini d'ufficio una questione di puro diritto, senza procedere alla sua segnalazione alle parti onde consentire su di essa l'apertura della discussione (c.d. terza via), non sussiste la nullità della sentenza, in quanto (indiscussa la violazione deontologica da parte del giudicante) da tale omissione non deriva la consumazione di altro vizio processuale diverso dall'"error iuris in iudicando" ovvero dall'"error in iudicando de iure procedendi", la cui denuncia in sede di legittimità consente la cassazione della sentenza solo se tale errore sia in concreto consumato: qualora invece si tratti di questioni di fatto, ovvero miste di fatto e di diritto, la parte soccombente può dolersi della decisione, sostenendo che la violazione di quel dovere di indicazione ha vulnerato la facoltà di chiedere prove o, in ipotesi, di ottenere una eventuale rimessione in termini, con la conseguenza che, ove si tratti di sentenza di primo grado appellabile, potrà proporsi specifico motivo di appello solo al fine di rimuovere alcune preclusioni (specie in materia di contro-eccezione o di prove non indispensabili), senza necessità di giungere alla più radicale soluzione della rimessione in primo grado, salva la prova, in casi ben specifici e determinati, che sia stato realmente ed irrimediabilmente vulnerato lo stesso valore del contraddittorio" (così Cass. S.U. n. 20935 del 30/09/2009; conf. Cass. n. 17495 del 23/08/2011; Cass. n. 2984 del 16/02/2016).

2.2. Nel caso di specie, la CTR si è pienamente attenuta al menzionato principio di diritto: preso atto che trattavasi di questione mista, di fatto e di diritto, che non comportava la necessità della rimessione al primo giudice, ha ritenuto di dovere esaminare nel merito il ricorso, anche perchè il ricorrente non ha posto con il motivo di appello ulteriori questioni in relazione al profilo sollevato, diverse dalla richiesta di declaratoria di nullità della sentenza.

2.3. In ogni caso, vale la pena di evidenziare che la sentenza della CTR ha deciso la controversia indipendentemente dal profilo dell'abuso del diritto evidenziato dal primo giudice, adducendo una motivazione parzialmente differente da quella della CTP. 3. Con il secondo motivo di ricorso la 3Com Italia s.r.l. deduce motivazione insufficiente e contraddittoria su fatto decisivo e controverso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, evidenziando che la CTR ha valorizzato, ai fini della qualificazione giuridica del contratto stipulato con la 3Com Europe Ltd. e del relativo trattamento IVA delle prestazioni contemplate nello stesso, solo talune circostanze acquisite agli atti del giudizio, trascurandone altre da ritenersi rilevanti e decisive.

4. Con il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 1361 (rectius 1362) cod. civ., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che il giudice di merito non avrebbe tenuto conto, nell'interpretazione del contratto inter partes, della comune intenzione delle parti.

5. Con il quarto motivo di ricorso la società contribuente deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 12, evidenziando che le prestazioni rese da 3Com Italia s.r.l. in favore di 3Com Europe Ltd., ulteriori rispetto a quelle di vendita dei prodotti, differentemente da quanto sostenuto dalla CTR, ben possono essere considerate accessorie.

6. Con il quinto motivo di ricorso ci si duole della motivazione insufficiente e contraddittoria su fatto decisivo e controverso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, costituito proprio dalla qualificazione come secondari e non come accessori dei servizi diversi da quelli di intermediazione in senso stretto resi da 3Com Italia s.r.l..

7. I motivi, che possono essere congiuntamente esaminati involgendo essenzialmente la corretta qualificazione giuridica del contratto intercorso tra 3Com Italia s.r.l. e 3Com Europe Ltd., sono complessivamente fondati nei limiti che seguono.

7.1. Secondo la ricostruzione della CTR, che vale la pena ripercorrere, "l'intermediazione consiste in un servizio finalizzato a favorire l'incontro tra domanda e offerta".

7.2. Dal contratto intercorso tra la società contribuente e la 3Com Europe Ltd. si evince che la prima ha assunto l'incarico di curare la promozione e la vendita dei prodotti della seconda, oltre allo svolgimento di altri servizi: servizi cd. amministrativi (consistenti essenzialmente in prestazioni di consulenza e assistenza: contabile, in materia di risorse umane, per servizi di comunicazione, negli acquisti, in materia di credito e di raccolta ecc.) e servizi cd. tecnici (essenzialmente in materia di garanzia, nonchè di riparazione e manutenzione dei prodotti).

A fronte di tali servizi è previsto un compenso pari al totale di tutti i ragionevoli costi operativi e non operativi, diretti e indiretti, incrementati da un mark-up. La gestione dei servizi di vendita è affidata a quattordici unità di personale delle ventiquattro in forza alla società nel 2004, con la conseguenza che ai restanti dieci, ivi compreso il manager, sono affidati gli altri servizi.

7.3. La CTR conclude che: a) il contratto prevede servizi che rientravano nella nozione di intermediazione e servizi che in tale nozione non possono essere ricompresi; b) tali ultime prestazioni devono essere considerate secondarie e non già accessorie in quanto non aventi ad oggetto l'attività principale; c) l'unicità del compenso non consente di procedere ad alcuno scorporo dei servizi di intermediazione dagli altri servizi, sicchè lo stesso va soggetto integralmente ad IVA.

7.4. La superiore ricostruzione della CTR non tiene conto di alcuni elementi, di fatto e di diritto, che, se opportunamente valutati nel loro complesso, conducono ad una soluzione differente. Valgano le seguenti considerazioni.

a) Il concetto di intermediazione, di derivazione eurounitaria e fatto proprio dal legislatore nazionale, non trova riscontro nell'ambito del nostro ordinamento positivo e implica una sua interpretazione molto lata, rientrandovi tutte le figure negoziali (tra cui il mandato, la mediazione e l'agenzia), che comportino una interposizione nella circolazione dei beni e dei servizi (cfr. Cass. n. 23999 del 23/10/2013, in motivazione): ha, dunque, ben poca rilevanza la qualificazione giuridica del contratto inter partes in termini di contratto di agenzia ovvero in termini di mandato, non essendo dubbio che, ai sensi del menzionato contratto, la 3Com Italia s.r.l. si interpone tra la 3Com Europe Ltd. e l'acquirente finale nella vendita dei prodotti della prima.

b) Lo scopo principale del contratto, che caratterizza la comune intenzione dei contraenti e, dunque, la sua causa concreta, è quello di procedere alla commercializzazione nei confronti dei terzi dei prodotti della 3Com Europe Ltd., atteso che tutti gli altri servizi offerti dalla 3Com Italia s.r.l. sono volti al più proficuo raggiungimento di tale finalità: la 3Com Europe Ltd. vende hardware e software, dunque è necessario, al fine di rendere appetibile il prodotto commercializzato, offrire servizi di consulenza sull'utilizzo dei prodotti, di formazione del personale, di finanziamento per l'acquisto, di garanzia e di manutenzione, tutti tesi ad una migliore commercializzazione dei beni offerti alla clientela.

c) La circostanza che il contratto abbia, nelle intenzioni dei contraenti, un'unica finalità è comprovata anche dalla pattuizione di un unico compenso sui costi dell'attività complessivamente considerata e non già da un compenso diverso per i singoli servizi offerti, come sarebbe stato logico prevedere nel caso in cui alla 3Com Italia s.r.l. fossero state chieste delle prestazioni ontologicamente differenziate.

d) L'offerta di una pluralità di servizi, a margine del servizio principale di vendita del prodotto, non osta a che l'operazione sia unitariamente considerata a fini IVA. Invero, secondo la CGUE "in taluni casi, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, separatamente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti. Si tratta di un'unica operazione, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso. Ciò accade anche nel caso in cui una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale, mentre la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. Una prestazione dev'essere considerata accessoria e non principale quando non costituisce per la clientela un fine a sè stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore (sentenza del 16 aprile 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punto 31 e giurisprudenza ivi citata). Al fine di stabilire se le prestazioni fornite costituiscano più prestazioni indipendenti o una prestazione unica, occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi (sentenze del 17 gennaio 2013, BGZ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 32, e del 16 aprile 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punto 32). Al riguardo va rilevato, da un lato, che, per determinare se un'operazione che comporta una pluralità di operazioni costituisca un'unica operazione ai fini dell'IVA, la Corte tiene conto dell'obiettivo economico di tale operazione (v., in tal senso, sentenze del 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, punto 39; del 28 ottobre 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, punto 23, e del 27 settembre 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punto 23). Nella sua analisi la Corte tiene parimenti conto dell'interesse dei destinatari delle prestazioni (v., in tal senso, sentenza del 16 aprile 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punto 35)" (così, da ultimo, Corte di giustizia 8/12/2016, in causa C-208/15, Stock '94).

e) I cd. servizi amministrativi e i cd. servizi tecnici ben possono, dunque, rientrare nel concetto di servizi accessori, unico essendo l'obiettivo economico che si sono prefissati i contraenti ed unico

essendo anche l'interesse dei destinatari della prestazione di hardware e software, che, secondo l'id quod plerumque accidit, non provvedono all'acquisto di tale tipologia di prodotti se non sono corredati da tutta una serie di servizi accessori quali quelli offerti da 3Com Italia s.r.l..

f) La circostanza che i servizi amministrativi e tecnici si pongano in rapporto di accessorietà con i servizi di vendita, da intendersi come principali, è suffragata anche dalle risorse umane utilizzate, essendo notevolmente inferiori quelle impiegate ad attendere ai primi servizi rispetto a quelle impiegate ad attendere ai secondi.

7.5. In altri termini, la CTR da un lato, non ha tenuto debitamente conto del concetto ampio di intermediazione che deriva dal diritto eutounitario e, dall'altro, non ha ritenuto di dovere valutare unitariamente e nel suo complesso l'operazione economica posta in essere tra le due società, nonostante i numerosi elementi indiziari che inducono a propendere in tale direzione e per la natura accessoria delle prestazioni di servizi amministrativi e tecnici rispetto ai servizi di promozione e vendita dei prodotti, con le logiche conseguenze in materia di esenzione IVA.

7.6. Va, quindi, enunciato il seguente principio di diritto: "in tema di IVA, il contratto con il quale un soggetto italiano (nella specie, una società operante nel ramo informatico) si impegna, a fronte della pattuizione di un compenso unitariamente determinato, a commercializzare i prodotti di un altro soggetto appartenente alla UE offrendo, altresì, una serie di altri servizi, tecnici e amministrativi, costituenti il mezzo per una migliore fruizione dei prodotti commercializzati, va considerato, ai fini dell'applicazione dell'imposta, quale un'unica operazione economica, sicchè non è possibile scindere i servizi di intermediazione propriamente detti dagli altri servizi offerti, da ritenersi accessori ai primi. Ne consegue che, se per i servizi di intermediazione resi da un soggetto italiano ad altro soggetto di altro Stato membro della UE trova applicazione l'esenzione da IVA di cui al D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 40, comma 8, conv. con modif. nella L. 29 ottobre 1993, n. 427 (nel testo applicabile ratione temporis), sono esentati dall'imposta anche i servizi accessori".

8. Con il motivo di ricorso incidentale condizionato l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione dell'art. 101, comma 2, e dell'art. 113 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

8.1. Il motivo viene proposto per il caso di una interpretazione della sentenza della CTR nel senso del rilievo d'ufficio, da parte del giudice di primo grado, di una questione nuova, costituita dalla condotta abusiva della ricorrente. In tale ipotesi, ritiene la parte ricorrente incidentale, la sentenza sarebbe erronea e andrebbe cassata in quanto la questione dell'abuso di diritto non sarebbe nuova, ma derivante da una qualificazione giuridica della fattispecie da parte del CTP.

9. Il motivo è inammissibile perchè non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata.

9.1. Si è già evidenziato in precedenza che la CTR, pur considerando la novità della questione, ha ritenuto che la stessa doveva trovare comunque il suo esame nel merito nel giudizio di appello; e, decidendo nel merito, la CTR non ha più ritenuto l'infondatezza della impugnazione della 3Com Italia s.r.l. sul presupposto di una condotta abusiva, ma ha ritenuto l'insussistenza dell'esenzione IVA per altre ragioni.

9.2. Ne consegue che ove l'Agenzia delle Entrate aveva l'interesse a far valere la condotta abusiva della 3Com Italia s.r.l. avrebbe dovuto censurare diversamente la sentenza della CTR.

10. In conclusione, il ricorso principale va accolto con riferimento ai motivi dal secondo al quinto nel senso più sopra rappresentato, rigettato il primo motivo e il motivo di ricorso incidentale condizionato; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, perchè provveda anche sulle spese del presente giudizio;

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo, terzo, quarto e quinto motivo di ricorso principale, rigettato il primo e il motivo di ricorso incidentale condizionato; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente procedimento.

Così deciso in Roma, il 1 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 6 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza