Ordinanza del 16/11/2022 n. 33702 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 6

Testo

Intitolazione:

IVA - Contratto di subappalto non stipulato in forma scritta - Reverse charge - Prove documentali.

Massima:

Il contratto d'appalto non è soggetto a rigore di forme e, pertanto, per la sua stipulazione non è richiesta la forma scritta, né ad substantiam, né ad probationem, potendo dunque essere concluso anche per facta concludentia. Difatti, non osta a tale conclusione la necessità, imposta dall'art. 1656 c.c., dell'autorizzazione, o della successiva adesione, del committente, la quale non solo non deve essere espressa, ben potendo risultare anche da facta concludentia e pertanto, in virtù di tali principi risulta erroneo escludere l'esistenza del contratto di subappalto solamente per difettare la prova della sua stipulazione in forma scritta. Di conseguenza, l'art. 17, comma 6, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972, prevede che il meccanismo del reverse charge è applicabile alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.

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

Testo:

Rilevato che l'AGENZIA DELLE ENTRATE notificò a A.A., nella qualità di titolare della omonima ditta individuale, un avviso di accertamento con cui ha provveduto a riprese per I.R.P.E.F, I.R.A.P. ed I.V.A. relativamente agli anni di imposta 2009-2012, conseguenti all'omessa conservazione, registrazione e sottrazione alla contabilità di tre fatture emesse nei confronti della EDILAPPALTO, all'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, all'emissione di fatture senza addebito I.V.A. per uso improprio del meccanismo del reverse charge in difetto della conclusione in forma scritta di un contratto di subappalto, nonchè di regolare tenuta della contabilità;

che il contribuente impugnò detto provvedimento innanzi alla C.T.P. di Reggio nell'Emilia che, con sentenza n. 306/2016, rigettò il ricorso;

che A.A. propose appello innanzi alla C.T.R. dell'Emilia-Romagna, la quale, con sentenza n. 866, depositata il 02/09/2020 rigettò il gravame osservando - per quanto in questa sede ancora rileva - come, da un lato, l'Ufficio abbia fatto corretta applicazione della disciplina di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 - con conseguente insussistenza di una decadenza a carico dell'amministrazione rispetto all'accertamento condotto nei confronti della contribuente - e, dall'altro e con riferimento alla fatture emesse in regime di reverse charge, "non è in alcun modo sufficiente l'esistenza di un contratto verbale di subappalto, dal momento che la differente prospettiva dell'applicabilità delle disposizioni tributarie ne impone la rilevazione formale" (cfr. sentenza impugnata, p. 3 della motivazione, terzultimo cpv.);

che avverso tale decisione A.A. ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, illustrati da memoria ex art. 380-bis c.p.c.;

si è costituita con controricorso l'AGENZIA DELLE ENTRATE;

che sulla proposta avanzata dal relatore, ex art. 380-bis c.p.c., risulta regolarmente costituito il contraddittorio; Rilevato che con il primo motivo parte ricorrente si duole (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) della "violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57" (cfr. ricorso, p. 6), per avere la C.T.R. escluso che l'Ufficio fosse incorso nella decadenza dal potere accertativo, sebbene "mai, in giudizio, risult(i) essere stata prodotta la denuncia penale asseritamente depositata presso la Procura della Repubblica" (cfr. ricorso, p. 7, cpv.), con conseguente impossibilità di valutare la sussistenza degli estremi per applicare il raddoppio dei termini disciplinato dagli artt. 43 e 57 cit.;

che il motivo è manifestamente infondato;

che è sufficiente osservare come, secondo il costante orientamento di questa Corte, il raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, nei testi applicabili ratione temporis, presuppone - come chiarito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 247 del 2011 - unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione (cfr., da ultimo, Cass., Sez. 6-5, 28.6.2019, n. 17586, Rv. 654733-01);

che dunque, da un lato e diversamente da quanto opinato da parte ricorrente, ai fini dell'operatività della disciplina in commento, non occorre produrre in giudizio la denunzia eventualmente presentata alla competente Procura della Repubblica mentre, dall'altro e con accertamento in fatto non sindacabile in questa sede, la C.T.R. (così disattendendosi, altresì, le contrarie considerazioni svolte dal ricorrente nella memoria ex art. 380-bis c.p.c.) ha ritenuto sussistenti gli estremi per applicare il raddoppio dei termini, versandosi in presenza di un "fatto oggettivo astrattamente suscettibile di integrare il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2" (cfr. motivazione, p. 3, prime tre righe);

che con il secondo motivo parte ricorrente lamenta (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) la "violazione e/o falsa applicazione dell'art. 1655 c.c." (cfr. ricorso, p. 8), per avere la C.T.R. erroneamente escluso l'applicabilità del regime del reverse charge ad un contratto di subappalto

stipulato in forma orale, nonostante si versi in presenza di un contratto che non richiede la forma scritta;

che il motivo è manifestamente fondato;

che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, comma 6, lett. a), nella formulazione applicabile ratione temporis, prevede che il meccanismo del reverse charge "...è applicabile alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore...";

che il contratto d'appalto non è soggetto a rigore di forme e, pertanto, per la sua stipulazione non è richiesta la forma scritta, nè ad substantiam, nè ad probationem, potendo dunque essere concluso anche per facta concludentia (Cass., Sez. 1, 26.10.2009, n. 22616, Rv. 609894-01; Cass., Sez. 1, 5.8.2016, n. 16530, Rv. 641027-01);

che il subappalto è un contratto derivato (o subcontratto), in quanto con esso l'appaltatore incarica un terzo (subappaltatore) di eseguire, in tutto o in parte, l'opera o il servizio che egli ha assunto sicchè allo stesso in genere si applica, quale contratto derivato, la stessa disciplina del contratto base, non diversamente da quanto avviene negli altri subcontratti (subcomodato, sublocazione), escluse quelle disposizioni che fanno eccezione alla regola e che concedono particolari benefici (Cass., Sez. 3, 18.6.1975, n. 2429, Rv. 376310-01);

che, dunque, anche tale tipologia contrattuale deve ritenersi a forma libera, non ostando in senso contrario la necessità, imposta dall'art. 1656 c.c., dell'autorizzazione - o della successiva adesione - del committente, la quale non solo non deve essere espressa, ben potendo risultare anche da facta concludentia (Cass., Sez. 2, 4.5.1982, n. 2757, Rv. 42062801), ma produce il solo effetto di rendere legittimo il ricorso dell'appaltatore a tale modalità di esecuzione della propria prestazione e non anche di instaurare un diretto rapporto tra committente e subappaltatore (Cass., Sez. 2, 2.8.2011, n. 16917, Rv. 618898-01), restando il subappalto, nonostante tale autorizzazione, un rapporto obbligatorio intercorrente tra appaltatore e subappaltatore, al quale il committente è estraneo, non acquistando diritti nè assumendo obblighi verso il subappaltatore (Cass., Sez. 2, 11.8.1990, n. 8202, Rv. 468808-01);

che tali principi sono stati disattesi dalla C.T.R. la quale (sia pure ai soli fini fiscali) ha invece erroneamente escluso Ric. 2021 n. 5936 sez. Sesta civile - T - ud. 12-10-2022 -5- l'esistenza del contratto di subappalto in questione, solo per difettare la prova della sua stipulazione in forma scritta; Ritenuto, in conclusione che il ricorso debba essere accolto in relazione al secondo motivo, con la conseguente cassazione della decisione impugnata e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, affinchè decida la controversia attenendosi ai principi che precedono e liquidi, altresì, le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, con rigetto del primo. Per l'effetto, cassa la decisione impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, cui demanda, altresì, la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sesta Sezione Civile - Tributaria, il 12 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 16 novembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza