Sentenza del 05/11/2019 n. 28333 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: la società contribuente, soggetto comunitario con sede in Gran Bretagna, aveva richiesto il rimborso dell'Iva da essa corrisposta per l'acquisto di macchinari in Italia, nell'anno 1996, successivamente ceduti in leasing alla società italiana R. Inc.; l'Agenzia delle entrate aveva negato il rimborso ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38-ter, sul presupposto che la società contribuente aveva effettuato, nell'anno in esame, prestazioni attive in Italia consistenti in cessioni di impianti e conseguente istallazione e montaggio; avverso il provvedimento di diniego la contribuente aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale che lo aveva accolto; avverso la suddetta pronuncia l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio che lo aveva accolto; avverso la pronuncia del giudice del gravame la contribuente aveva proposto ricorso per cassazione; la Corte di cassazione aveva accolto il ricorso per vizio di motivazione della sentenza censurata e rinviato ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio; a seguito della riassunzione del giudizio dinanzi al giudice del rinvio, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate, dichiarando non dovuto il rimborso.

In particolare, ha ritenuto che la contribuente aveva l'onere di provare che le operazioni effettuate in Italia rientravano nell'ambito del contratto di leasing finanziario; il suddetto onere non era stato assolto dalla contribuente, in quanto non aveva prodotto il contratto regolante il rapporto giuridico con la cessionaria, ma altro contratto intercorso con un soggetto diverso nonchè documenti che contenevano riferimenti solo parziali alla disciplina dei rapporti derivanti dal contratto, sicchè non era possibile accertare la natura giuridica del rapporto; non risultava, quindi, provata la sussistenza del diritto della contribuente al rimborso dell'Iva richiesto.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso la contribuente affidato a cinque motivi di censura, illustrato con successiva memoria.

L'Agenzia delle entrate ha depositato un atto denominato "di costituzione", con il quale ha dichiarato di costituirsi al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione della causa.

Motivi della decisione

Per ragioni di ordine logico sistematico si ritiene necessario esaminare in via prioritaria il primo, quarto e quinto motivo di ricorso, che attengono alla questione dell'accertamento delle operazioni attive da parte della società contribuente ostative al riconoscimento del diritto al rimborso dell'Iva, secondo quanto previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38-ter.

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 4), per non avere provveduto all'accertamento dei fatti ed al loro riesame secondo quanto disposto dalla sentenza di rinvio di questa Corte del 16 settembre 2011, n. 18910.

Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 4), per avere posto a base della decisione eccezioni e prove non proposte dall'Agenzia delle entrate, in violazione del principio dispositivo del processo di cui agli artt. 112 e 115, c.p.c., dell'art. 2697, c.c., e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1.

Con il quinto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione dell'art. 2697, c.c., e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. d), e art. 38 ter, per avere ritenuto che la mancata produzione del contratto di locazione comportava il mancato assolvimento dell'onere della prova gravante sulla contribuente al fine del riconoscimento del diritto della medesima al rimborso dell'Iva versata.

I motivi sono infondati.

Questa Corte, con la pronuncia sopra indicata, ha cassato con rinvio per un nuovo accertamento di merito, dettando i limiti entro i quali il giudice del rinvio avrebbe dovuto procedere ai fini della definizione della controversia.

In particolare, si è evidenziato che la sussistenza di operazioni attive da parte della società ricorrente erano basate, secondo l'assunto dell'Agenzia delle entrate, sulla esecuzione di operazioni di installaggio e montaggio, ma la contrapposta tesi della società contribuente era che tra di essa e la R. Inc. era intercorso unicamente un contratto di locazione finanziaria, nel cui ambito avrebbe potuto essere ricondotta, quale prestazione accessoria, anche l'attività di installazione e montaggio.

La pronuncia di questa Corte ha, quindi, richiesto di accertare se, nell'ambito del contratto di locazione finanziaria, la pattuizione della prestazione di installazione e montaggio potesse assumere una valenza accessoria ovvero autonoma, quindi non riconducibile, in quest'ultimo caso, alla causa tipica del contratto di locazione finanziaria, individuando in un distinto corrispettivo un possibile indicatore di alterazione della causa tipica.

La pronuncia del giudice del gravame risulta avere seguito la linea direttiva imposta dalla pronuncia di questa Corte, avendo precisato di volere accertare quale fosse la natura del rapporto contrattuale instaurato tra le parti: se, cioè, limitato alla locazione finanziaria ovvero se potesse ritenersi sussistente un rapporto diretto alla cessione di macchinari, con prestazione di montaggio e installazione, quindi di per sè autonomo.

Sotto tale profilo, non sussiste violazione dell'art. 394, c.p.c., come invece postulato con il primo motivo di ricorso.

Peraltro, procedendo sulla base di questa linea di principio, il giudice del gravame ha, correttamente, ritenuto necessario esaminare l'esatto contenuto del documento recante i termini della regolamentazione pattizia, proprio al fine di accertare se le prestazioni di installazione e montaggio potevano dirsi rientranti nell'ambito della causa del contratto di locazione finanziaria ovvero se poteva da esso evincersi un contenuto pattizio che potesse avere valenza causale autonoma, secondo le indicazioni di principio fissate da questa Corte.

La valutazione della concreta operazione realizzata implicava, quindi, un esame del contenuto del contratto, posto che era sulla base della regolamentazione pattizia in esso contenuta che il giudice avrebbe potuto procedere ai necessari accertamenti in fatto disposti da questa Corte con la pronuncia di rinvio.

E' in tale linea che va, quindi, riguardata la decisione del giudice del gravame laddove ha ritenuto che la contribuente non avesse assolto al proprio onere di provare che le operazioni di installazione e montaggio erano riconducibili nell'ambito della causa tipica del contratto di locazione finanziaria.

A tal proposito, va precisato che, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38-ter, il diritto ad ottenere il rimborso dell'Iva relativa ai beni mobili e servizi importati o acquistati è riconosciuto solo se non siano state effettuate operazioni attive nel territorio italiano.

Sicchè, per potersi avvalere della disposizione normativa in esame, è il contribuente che deve fornire la prova della sussistenza di tutti gli elementi costitutivi del presupposto per il diritto al rimborso, compreso, per quel che rileva, il mancato compimento di operazioni attive, con la conseguenza che, in caso di mancata prova, non può essere allo stesso riconosciuto il diritto.

Si evidenzia, peraltro, che, secondo questa Corte, nelle liti originate dalla negazione del credito incombe comunque sul contribuente l'onere della prova in ordine alle condizioni di esistenza del credito vantato (Cass. civ., 26 ottobre 2012, n. 18427).

Questa Corte, inoltre, ha anche di recente precisato (Cass. civ., 14 giugno 2019, n. 15998) che nelle controversie di rigetto di una istanza di rimborso il contribuente assume il ruolo di attore in senso sostanziale (Cass. Civ., 9 settembre 2016, n. 17811), per cui grava su di lui l'onere di allegare e provare i fatti a cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato (Cass. Civ., 8 ottobre 2014, n. 21197; Cass. Civ., 2 luglio 2014, n. 15026; Cass. Civ., 29 dicembre 2011, n. 29613).

In questo quadro ricostruttivo, è quindi infondato anche il quarto motivo di ricorso, laddove si ravvisa la violazione del principio dispositivo del processo tributario.

Il giudice del gravame, invero, si è attenuto alle prescrizioni di cui alla sentenza di rinvio di questa Corte, operando quindi entro i limiti dell'accertamento di fatto disposto laddove ha ritenuto di dovere verificare, come detto, quale fosse l'effettivo contenuto del rapporto negoziale instaurato tra le parti, tenuto conto delle rispettive posizioni sostenute dille parti, come chiarito da questa Corte con la pronuncia di rinvio: pertanto, la pronuncia è stata resa nel rispetto dell'art. 394, c.p.c., nonchè del principio dispositivo.

Infondato è, infine, anche il quinto motivo di ricorso, in quanto lo stesso postula una violazione dell'art. 2697, c.c., e della disciplina di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 ter.

Si è già precisato come operi la disciplina sull'onere probatorio quando sussiste controversia relativa al mancato riconoscimento del credito in conseguenza di un diniego di rimborso.

Il riferimento, poi, al rapporto di locazione finanziaria, individuato dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. d), al fine di fondare l'esistenza del diritto al rimborso di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 ter, non tiene conto, anche in questo caso, dello specifico accertamento in fatto che era stato devoluto da questa Corte con la pronuncia di rinvio: non si trattava, infatti, di provare l'esistenza del contratto di locazione finanziaria, ma di accertare l'esatto contenuto della regolamentazione pattizia in esso contenuto, al fine di valutare se la prestazione di installazione e montaggio, cui l'Agenzia delle entrate aveva fatto riferimento con la pretesa impositiva, fosse da considerarsi accessoria o meno al suddetto rapporto negoziale.

La considerazione compiuta dal giudice del gravame circa l'impossibilità di procedere a quanto demandato da questa Corte in sede di rinvio non consente, peraltro, di procedere ad una valutazione della documentazione riprodotta nel motivo di ricorso. Le considerazioni espresse con riferimento ai motivi di ricorso esaminati comportano l'assorbimento del secondo e terzo motivo. In particolare, con il secondo motivo si censura la sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 4), per errata interpretazione della sentenza di cassazione che ha disposto il rinvio, violando in particolare l'art. 1367, c.c., in tema di conservazione dell'atto.

Come si è visto, invero, il giudice del gravame ha correttamente operato entro i limiti segnati dalla pronuncia di rinvio di questa Corte; d'altro lato, privo di rilevanza è il riferimento al criterio interpretativo di cui all'art. 1367, c.c., del tutto inconferente con l'interpretazione della pronuncia di rinvio di questa Corte.

Con il terzo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 4), per violazione del principio di non contestazione e del giudicato implicito formatosi sulla natura di leasing finanziario del contratto stipulato tra la ricorrente e la R. Inc..

Anche in questo caso, invero, il motivo si scontra con quanto si è avuto modo di precisare in ordine all'esatto contenuto della pronuncia di rinvio di questa Corte, già esposto in sede di esame del primo, quarto e quinto motivo di ricorso: l'accertamento demandato al giudice del rinvio, invero, riguardava la concreta valutazione del rapporto negoziale esistente tra le parti, in particolare se l'attività di montaggio e installazione fosse o meno autonoma, sicchè, in questo ambito, non assume valenza la ritenuta sussistenza di un principio di non contestazione ovvero di un giudicato implicito.

Per quanto sopra esposto, sono infondati il primo, quarto e quinto motivo di ricorso, assorbiti i restanti, con conseguente rigetto del ricorso.

Nulla sulle spese, attesa la mancata costituzione dell'intimata.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso. Nulla sulle spese.

Sussistono i presupposti per l'applicazione del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater.

Così deciso in Roma, il 26 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 5 novembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza