Sentenza del 27/12/2019 n. 34484 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate, Ufficio di Cuneo, notificò a N.S. in liquidazione due avvisi di accertamento, per gli anni 2003 e 2004, ai fini Irpeg, Irap e Iva contestando: 1) la mancata documentazione di spese rimborsate ai soci lavoratori; 2) l'emissione di due note di credito immotivate verso la S. s.r.l.; 3) la mancata effettuazione e il relativo versamento di ritenute su maggiori compensi percepiti dai soci per l'attività di prevenzione comportamenti a rischio svolta a disposizione di A. s.r.l.; 4) l'extraterritorialità del servizio di telefonia fatturato a S. s.r.l.

2. La società contribuente, con separati ricorsi, impugnò gli avvisi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Cuneo che, previa riunione, con sentenza n. 10/02/2010, li accolse parzialmente quanto al n. 1) relativo alla voce rimborsi ai soci-spese non documentate.

3.Avverso la sentenza di primo grado propose alla Commissione tributaria regionale del Piemonte appello principale la società contribuente, esclusivamente per l'anno 2003, limitatamente ai punti 2) (storno di fatture verso S. s.r.l.), 3 (rapporti con A. s.r.l.) e 4 (extraterritorialità ai fini Iva del servizio telefonico) e appello incidentale, per quanto di ragione, l'Agenzia delle entrate.

La CTR del Piemonte, con sentenza n. 67/02/11, depositata il 12 aprile 2011, dichiarò inammissibile l'appello incidentale dell'Ufficio e rigettò quello principale della contribuente.

Per quanto di interesse, la CTR, in punto di diritto, ha osservato che: 1) la rifatturazione "esente Iva" operata, nel 2003, dalla Coop. N. nei confronti della S. s.r.l. addebitando a quest'ultima le spese telefoniche sostenute con gli operatori V. e T. non trovava giustificazione nell'assunta extraterritorialità del servizio telefonico, essendo priva di effetti- in quanto nulla per illiceità dell'oggetto e della causa- la scrittura privata sottoscritta dalle due società con cui S. garantiva che i servizi dalla stessa offerti fossero oggettivamente extraterritoriali e N. asseriva di non essere tecnicamente in grado di verificare le affermazioni della S. s.r.l.; 2) i rapporti di carattere giuridico intercorsi tra soggetti nazionali e la circostanza che la S. s.r.l. effettuasse operazioni coinvolgenti un operatore statunitense (N.G. Inc) nulla provava in ordine alla assunta natura extraterritoriale dell'operazione rifatturata dalla Coop. N. alla S. non sussistendo alcuna prova anche indiziaria sulla extraterritorialità del servizio di alcune prestazioni; 3) anche l'eventuale utilizzo in territorio estero di schede telefoniche rilasciate da operatori italiani (c.d. roaming internazionale) non comportava il requisito della extraterritorialità D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 7.

1.4. Avverso la suddetta sentenza della CTR, limitatamente al punto 4) dell'accertamento (extraterritorialità, ai fini Iva, del servizio telefonico) la società contribuente propone ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia l'errata interpretazione e applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. f)e f-bis) nonchè il "vizio di motivazione" per avere la CTR escluso erroneamente il requisito della extraterritorialità del servizio di telefonia rifatturato "esente Iva" dalla contribuente alla S. s.r.l. anche se le operazioni in questione rientravano nella previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, lett. f-bis), per essere, nella specie, l'utilizzatore (committente ovvero colui che effettuava la chiamata) situato fuori dal territorio della Comunità Europea.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la carenza e illogicità della motivazione nonchè l'errata interpretazione e applicazione dell'art. 2697 c.c., in merito all'onere della prova, per avere la CTR ritenuto erroneamente non provata da parte della contribuente la extraterritorialità del servizio di telefonia, essendo nullo l'accordo del 29 dicembre 2003 intercorso tra quest'ultima e la S. s.r.l. avente come oggetto "l'esenzione da ogni responsabilità fiscale", senza considerare che tale scrittura privata costituiva una integrazione di altra del 6 dicembre 2002 con cui si dava atto della "collocazione extra UE dell'utilizzatore finale del servizio" essendo il committente (ossia colui che effettuava la chiamata) situato fuori dal territorio UE e svolgendo la S. s.r.l. servizi di "trasferimento vocale" delle chiamate provenienti da territorio extra UE (nella specie, a favore di N.G. Inc. con sede negli USA).

I motivi- da trattare congiuntamente per connessione- in disparte i profili di inammissibilità per cumulo di più - censure- sono complessivamente infondati.

La controversia involge la verifica della territorialità, ai fini dell'imponibilità Iva, della prestazione di servizio di telefonia fatturato da V. e T. nei confronti di Coop N. e rifatturato - esente Iva - da quest'ultima alla S. s.r.l. stante l'operatività, ad avviso della contribuente, dell'extraterritorialità ex art. 7, comma 4, lett. f-bis, per essere l'utilizzatore finale del servizio medesimo situato fuori dal territorio della Comunità Europea.

In particolare, ad avviso della società contribuente, la scrittura privata del 29 dicembre 2003 (con cui la S. garantiva che i servizi dalla stessa offerti fossero oggettivamente extraterritoriali e la N. Scarl asseriva di non essere tecnicamente in grado di verificare le affermazioni della S. s.r.l.) rappresentava un'integrazione di altra scrittura del 6 dicembre 2002 nella quale una parte aveva dichiarato e l'altra riconosciuto "la collocazione extra UE dell'utilizzatore finale del servizio".

Nella sentenza impugnata, la CTR, prescindendo dall'accordo del 29 dicembre 2003 - nullo per illiceità dell'oggetto - afferma - intercorrendo i rapporti giuridici tra soggetti nazionali - la irrilevanza, ai fini della prova dell'assunta extraterritorialità della prestazione di servizio di telefonia rifatturata dalla contribuente, della circostanza che S. s.r.l. potesse "effettuare operazioni coinvolgenti un operatore statunitense" ritenendo non sussistere la minima prova sulla extraterritorialità del servizio delle prestazioni.

Prima di procedere si ritiene di dover precisare cosa si intende per servizi di telecomunicazione e tele-radiodiffusione.

Secondo l'art. 9 par 2 lett. e) della dir. 77/388/CE (VI Direttiva) come modificato dalla direttiva 1999/59/CE- (trattino 10) "sono considerate prestazioni di servizi di telecomunicazioni le prestazioni di servizi che rendono possibile la trasmissione, l'emissione o la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi compresa la cessione e la concessione, ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione a infrastrutture per la trasmissione, l'emissione o la ricezione. Ai sensi della presente disposizione è considerata come facente parte di una prestazione di servizi di telecomunicazioni anche la messa a disposizione dell'accesso a reti globali di informazioni".

In deroga al comma 1 dell'art. 9 della VI Direttiva (per cui "si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale"), ai sensi del comma 2, dell'art. 9 (nel testo in vigore ratione temporis dal 15/05/2002), il luogo delle prestazioni indicate nella lett. e)- tra cui quelle di servizi di telecomunicazioni-rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

In deroga a tale regola, il comma 3, lett. b) del detto art. 9 stabilisce che "Al fine di evitare casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza, gli Stati membri possono, per quanto riguarda le prestazioni di servizi di cui al paragrafo 2, lettera e), (...) considerare: b) il luogo di prestazione dei servizi situato al di fuori della Comunità a norma del presente articolo come se fosse situato all'interno del paese quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo all'interno del paese.

Facoltà che, nel caso in esame, è stata esercitata dallo Stato italiano, il quale con il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. d), nel testo vigente ratione temporis, ha stabilito che "le prestazioni di servizi di telecomunicazione..., di servizi rese tramite mezzi elettronici, di elaborazione e fornitura di dati e simili, nonchè le prestazioni di intermediazione inerenti alle suddette prestazioni o operazioni e quelle inerenti all'obbligo di non esercitarle...si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità economica Europea".

Peraltro, ai sensi del comma 4 dell'art. 9 della VI Direttiva: "Per le prestazioni di servizi di telecomunicazioni e di radiodiffusione e di televisione di cui al paragrafo 2, lettera e), rese a persone che non siano soggetti passivi stabilite, domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro, da un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile da cui il servizio è prestato al di fuori della

Comunità o, in mancanza di tale sede o centro, sia domiciliato o abitualmente residente al di fuori della Comunità, gli Stati membri applicano il paragrafo 3, lettera b).

Facoltà che è stata esercitata dallo Stato italiano, il quale ha previsto all'art. 7, 4 comma, lett. f-bis) nella versione vigente ratione temporis: "le prestazioni di servizi di telecomunicazione rese a soggetti domiciliati o residenti fuori del territorio della Comunità da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità stessa, ovvero domiciliati o residenti nei territori esclusi a norma del comma 1, lettera a), si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i servizi sono ivi utilizzati. Tali servizi si considerano utilizzati nel territorio dello Stato se in partenza dallo stesso o quando, realizzandosi la prestazione tramite cessione di schede prepagate o di altri mezzi tecnici preordinati all'utilizzazione del servizio, la loro distribuzione avviene, direttamente o a mezzo di commissionari, rappresentanti, o altri intermediari, nel territorio dello Stato".

Pertanto, in base al secondo periodo dell'art. 7 cit., comma 4, lett. f-bis, per "Paese all'interno del quale hanno luogo l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego" s'intende, in materia di prestazioni di telecomunicazione, quello dal quale tali servizi "sono in partenza" ovvero nel quale avviene la distribuzione - direttamente o indirettamente- delle schede prepagate o degli altri mezzi tecnici attraverso cui si realizza la prestazione.

Ne consegue che- ferma l'inoperatività nella specie dell'art. 7 cit., comma 4, punto f-bis (che regolamenta la diversa ipotesi di svolgimento del servizio da parte di soggetti domiciliati fuori dal territorio della Comunità a soggetti ugualmente domiciliati all'estero)-nell'ipotesi di "domiciliazione" del solo committente all'estero, ai fini della territorialità, il luogo di effettuazione delle prestazioni del servizio di telecomunicazione - che possono assumere anche carattere indiretto nel caso di fatturazione da un primo prestatore a un destinatario intermedio (domiciliato nello Stato italiano) che a sua volta fattura al committente finale - si considera all'interno dello Stato allorquando ivi sia utilizzato il servizio essendo da qui "in partenza" oppure nel quale avviene la distribuzione delle schede prepagate o degli altri mezzi tecnici attraverso cui si realizza la prestazione.

Nella specie, la CTR, attenendosi ai principi in materia sopra esposti-posta la irrilevanza ai fini fiscali della scrittura privata tra N. e S. del 29 dicembre 2003 - ha - con un accertamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità - escluso ogni prova anche solo indiziaria di una sostanziale coincidenza del traffico telefonico rifatturato - esente Iva- dalla contribuente nei confronti di S. s.r.l. con il servizio effettuato da quest'ultima nei confronti dell'operatore statunitense (sul punto, v. pagg. 7-8 della sentenza " la circostanza che, in generale, la S. s.r.l. potesse anche effettuare operazioni coinvolgenti un operatore statunitense nulla prova in ordine alla natura dell'operazione rifatturata dalla cooperativa N. alla società S., ritenendo non sussistere la minima prova sulla extraterritorialità del servizio di alcune prestazioni - anche solo indiziaria").

7. In conclusione, il ricorso va rigettato.

8. Le spese del giudizio di legittimità seguono il principio della soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la società ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 7.300,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Cosi deciso in Roma, il 13 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 27 dicembre 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza