Sentenza del 21/09/2020 n. 19635 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La (---) GmbH propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sez. dist. di Pescara, depositata il 14 settembre 2015, di reiezione dell'appello dalla medesima proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva respinto il suo ricorso contro il diniego di rimborso di un credito i.v.a..

Dall'esame della sentenza impugnata si evince che il credito vantato aveva ad oggetto l'eccedenza di i.v.a. detraibile, maturata nell'anno 2009, in relazione ad operazioni passive poste in essere in Italia.

1.1. Il giudice di appello ha escluso il diritto al rimborso, in quanto la contribuente, soggetto domiciliato e residente in altro Stato membro, aveva posto in essere operazioni attive in Italia, non riconducibili ad una prestazione pubblicitaria, e tale circostanza era ostativa del rimborso dell'imposta ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 38-ter.

Ha, inoltre, aggiunto che, quand'anche si ritenesse che tali operazioni non fossero state effettuate in Italia, la contribuente non avrebbe diritto al rimborso richiesto poiche' non aveva offerto prova che le operazioni erano state assoggettate ad imposta in altro Stato e che, dunque, fosse applicabile il meccanismo del reverse charge.

2. Il ricorso e' affidato a tre motivi.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

4. La ricorrente deposita memoria ai sensi dell'articolo 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 7, e articolo 56, lettera b), Direttiva n. 2006/112/CE, per aver la sentenza impugnata escluso che le operazioni in oggetto, consistenti nella prestazione di servizi tesi ad organizzare a promuovere sul territorio italiano la campagna pubblicitaria relativa al lancio di un modello di veicolo della (---), fossero riconducibili unitariamente ad una prestazione pubblicitaria e, in quanto tali, andassero considerate quali effettuate all'estero, in ragione del luogo in cui la committente aveva stabilito la sede della sua attivita' economica.

1.1. Il motivo e' fondato.

Il Decreto Legislativo n. 633 del 1972, articolo 7, comma 3, nella formulazione applicabile al caso in esame ratione temporis, stabilisce che, ai fini dell'I.v.a., le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonche' quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero.

Il comma successivo, alla lettera d), prevede, in deroga a tale principio, che alcune prestazioni di servizio - tra cui quelle pubblicitarie - 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 o quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunita' economica Europea.

Una siffatta disciplina nazionale e' coerente con la normativa unionale la quale dispone, all'articolo 56, par. 1, lettera b), Dir. 2006/112/CE (che riproduce il dettato del previgente articolo 9, par. 2, Dir. 77/388/CEE), che il luogo delle prestazioni pubblicitarie fornite a destinatari stabiliti fuori della Comunita' o a soggetti passivi stabiliti nella Comunita' ma fuori del paese del prestatore, e' quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attivita' economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale e' stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

1.2. Dal riferito quadro normativo deriva che il luogo delle prestazioni pubblicitarie, fornite a destinatari stabiliti fuori della Comunita' o a soggetti passivi stabiliti nella Comunita' ma fuori del paese del prestatore, e' quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attivita' economica o dispone di un centro di attivita' stabile per il quale e' stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o centro di attivita' stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

Come correttamente osservato dalla ricorrente, la giurisprudenza unionale si e' espressa nel senso che le richiamate disposizioni si applicano non soltanto alle prestazioni pubblicitarie fornite direttamente e fatturate dal prestatore di servizi a un committente di pubblicita' soggetto passivo, ma anche a prestazioni fornite indirettamente al committente di pubblicita' e fatturate ad un terzo che le fattura a sua volta al committente stesso (cfr. Corte Giust., 19 febbraio 2009, Arthesia Druck; Corte Giust., 5 giugno 2003, Design Concept; Corte Giust., 15 marzo 2001, SPI).

Ne consegue che il carattere indiretto delle prestazioni, risultante dal fatto che esse sono state fornite o fatturate da un primo prestatore ad un'impresa, a sua volta incaricata di effettuare servizi pubblicitari, prima di essere fatturate da quest'ultima al committente di pubblicita', non osta all'applicazione del criterio di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 7, lettera d), e 56, par. 1, Dir. 2006/112/UE.

Puo', inoltre, aggiungersi che ai fini della sussistenza di una prestazione pubblicitaria e' sufficiente che l'attivita' del soggetto comporti la trasmissione di un messaggio destinato ad informare il pubblico dell'esistenza e delle qualita' del prodotto o del servizio di cui trattasi, allo scopo di incrementarne le vendite o, comunque, faccia parte in termini indissociabili di una campagna pubblicitaria e concorra, per cio' stesso, alla trasmissione di un messaggio pubblicitario (cfr. Corte Giust., 27 ottobre 2011, Inter-Mark; Corte Giust., 17 novembre 1993, Commissione c. Francia).

Cio' risulta coerente con il principio generale per cui ciascuna operazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente, ma che l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in piu' parti per non alterare la funzionalita' del sistema dell'IVA (cfr. Corte Giust., 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam; tra la giurisprudenza domestica, cfr. Cass., Sez. Un., 16 febbraio 2018, n. 3872).

1.3. L'applicazione di tali principi conduce a ritenere che anche le prestazioni rese dalla contribuente - pacificamente consistenti nella organizzazione e realizzazione di eventi promozionali per la commercializzazione di un nuovo modello di autoveicolo per conto della (---), societa' di diritto della Repubblica Ceca - rientrano nell'ambito del concetto di "prestazioni pubblicitarie".

Le stesse, dunque, possono considerarsi effettuate nel territorio nazionale solo qualora emerga che i destinatari sono soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero o quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunita' economica Europea.

Da quanto e' dato desumere dalla sentenza e dalle allegazioni delle parti, nessuna di tali condizioni risulta ricorrere nel caso in esame.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 38-bis.2, comma 1, per aver il giudice di appello ritenuto che il diritto al rimborso fosse subordinato alla dimostrazione dell'assolvimento dell'imposta nello Stato di riferimento.

2.1. Il motivo e' fondato.

Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 38-bis.2, nella versione applicabile ratione temporis, subordina il diritto al rimborso dell'I.v.a. assolta dal soggetto passivo stabilito in altro Paese della Comunita' al fatto che non abbia avuto in Italia una stabile organizzazione nel periodo per cui si chiede il rimborso, sia soggetto passivo Iva nel Paese di domicilio o residenza e non abbia realizzato operazioni attive in Italia (fatta eccezione per quelle per le quali debitore dell'imposta e' il committente o il cessionario e da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti).

E', altresi', necessario che l'I.v.a. chiesta a rimborso sia detraibile secondo la normativa italiana e che il soggetto estero abbia compiuto nel paese di stabilimento operazioni attive che - secondo

la normativa di tale paese - diano il diritto a detrarre l'iva sugli acquisiti.

Non e', invece, previsto che il richiedente dia prova anche di aver assolto gli obblighi fiscali concernenti operazioni dalla stessa poste in essere - che, peraltro, nel caso in esame, non e' possibile considerare effettuate nel territorio nazionale - nel paese in cui e' stabilito, limitandosi la norma a prevedere che "l'ufficio puo' chiedere per via elettronica al soggetto richiedente il rimborso o allo Stato membro ove esso e' stabilito informazioni aggiuntive al fine di acquisire tutti gli elementi pertinenti su cui basare la decisione in merito al rimborso".

3. L'accoglimento dei primi due motivi impone l'assorbimento del terzo motivo con cui la parte lamenta vizi della sentenza impugnata, sia motivazionali, sia di violazione di legge, nella parte in cui non ha fatto applicazione del principio del legittimo affidamento e della certezza del diritto.

4. La sentenza impugnata va, dunque, cassata.

4.1. Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, questa Corte puo' decidere nel merito, accogliendo il ricorso originario.

5. Appare opportuno disporre la compensazione delle spese del doppio grado di merito, mentre quelle del presente giudizio di legittimita' seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il secondo motivo di ricorso e dichiara assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario; compensa integralmente fra le parti le spese del primo e secondo grado di giudizio e condanna la controricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimita', che si liquidano in complessivi Euro 5.000,00, oltre rimborso forfettario nella misura del 15% e accessori di legge.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza