Sentenza del 29/09/2020 n. 20591 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Emerge dalla narrativa della sentenza impugnata che la s.p.a. (---) ha organizzato il sistema premiante del collocamento, tramite la propria rete, di prodotti finanziari confezionati dalle cc.dd. societa' prodotto del proprio gruppo.

Il sistema premiante riguardava i dipendenti di (---) che avevano collocato i prodotti finanziari in questione, i quali erano selezionati mediante l'attribuzione di punteggi in base a criteri definiti dalla stessa (---). In particolare, nella ricostruzione dell'Agenzia, l' (---) ha organizzato le convention di premiazione dei propri dipendenti, e le societa' prodotto, che avevano beneficiato dell'impegno profuso da costoro nella collocazione dei prodotti da esse elaborati, si sono impegnate a sostenerne ciascuna pro quota i costi.

L' (---) ha quindi incaricato terze societa' di fornire i servizi costituenti i premi ai dipendenti che aveva individuato, laddove le fornitrici hanno fatturato le prestazioni pro quota a ciascuna societa' prodotto.

Ne e' scaturito un avviso di accertamento, col quale l'Agenzia delle entrate ha contestato all' (---) l'omessa fatturazione dei costi addebitati a ciascuna societa' prodotto e ha recuperato l'iva relativa, oltre a interessi e sanzioni giacche', ha argomentato a fondamento della pretesa, l' (---) ha agito nella qualita' di mandataria senza rappresentanza delle societa' prodotto, come committente di tutte le prestazioni eseguite nei confronti dei dipendenti selezionati.

La contribuente ha impugnato l'avviso, senza successo in primo grado.

Di contro, la Commissione tributaria regionale ha accolto l'appello proposto dalla contribuente. Il giudice d'appello ha rimarcato che l' (---), nell'incaricare le societa' fornitrici delle prestazioni, non ha agito nel proprio esclusivo interesse, ma anche nell'interesse delle diverse societa' del gruppo; ha aggiunto che la contribuente non ha reso alcun servizio di gestione di eventi nei confronti delle societa' del gruppo, poiche' si e' limitata a indicare i beneficiari ai quali assegnare i premi, consistenti in prestazioni eseguite da altre societa'; ha sottolineato che nessun trasferimento di danaro v'e' stato tra societa' prodotto e capogruppo e ha puntualizzato che comunque l'insorgenza dell'obbligo di fatturazione della prestazione di servizi in capo all' (---) era inibita dalla mancanza di qualsivoglia addebito da parte delle societa' fornitrici dei servizi.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, che affida a sei motivi, cui l' (---) replica con controricorso, che illustra con memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. - Va preliminarmente respinta la richiesta di riunione, proposta dalla ricorrente, con altro giudizio concernente analoga questione, in relazione a diverso anno d'imposta, per ragioni di opportunita', al fine di evitare rallentamenti nell'iter processuale dell'odierno giudizio.

2. - Col primo, col terzo, col quarto e col sesto motivo di ricorso, da esaminare congiuntamente, perche' connessi, l'Agenzia lamenta:

- la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 3, comma 3, e articolo 21, commi 1 e 2, la' dove, pure al cospetto della sussistenza, pacifica tra le parti, di un mandato senza rappresentanza, in virtu' del quale l' (---), su incarico delle societa' prodotto, ha commissionato l'esecuzione delle prestazioni di servizi da erogare ai dipendenti, la Commissione tributaria regionale ha ritenuto legittimo il frazionamento della fatturazione in relazione alle diverse societa' prodotto (primo motivo);

- la violazione a falsa applicazione della combinazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 21, comma 1, e del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, articolo 6, perche' il giudice d'appello ha ritenuto dirimente l'ostacolo pratico costituito dalla mancanza di fattura di addebito alla contribuente dei servizi resi da parte delle societa' fornitrici (terzo motivo);

- la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 3, commi 1 e 3, e dell'articolo 1180 c.c., perche' l' (---) ha comunque provveduto ad attivarsi (scegliendo i contraenti e partecipando a tutte le attivita' contrattuali) e a organizzare le convention per la premiazione dei dipendenti, a fronte dell'impegno delle societa' prodotto a sostenere pro quota l'onere economico assunto dall' (---) (quarto motivo);

- la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 6, comma 3, perche' il giudice d'appello erroneamente identifica il corrispettivo col trasferimento di danaro, ignorando che anche un minor esborso, realizzatosi attraverso il pagamento da parte della societa' prodotto del debito proprio della (---) nei confronti delle fornitrici dei servizi, rappresenta un corrispettivo, perche' integra un risparmio di spesa (sesto motivo).

3. - Va respinta l'eccezione d'inammissibilita' proposta in controricorso, basata sulla considerazione che la prospettazione, contenuta in ricorso, di rapporti giuridici diretti tra le pretese mandanti (ossia le societa' prodotto) e le societa' fornitrici dei servizi lascerebbe comunque fermo il fondamento logico che regge la sentenza impugnata, ossia che l' (---) ha agito in nome e per conto delle societa' prodotto, alle quali, dunque, correttamente sono state fatturate per la rispettiva quota di pertinenza le prestazioni di servizi delle quali si discute.

3.1. - E' l'eccezione in realta' che non riesce a minare l'impianto del ricorso.

In sentenza si legge che (---) "...si e' limitata a indicare i beneficiari ai quali assegnare i premi per una prestazione eseguita da altre societa' e da queste correttamente fatturato".

Aggiunge la controricorrente che (---) ha indicato altresi' alle fornitrici i nominativi delle societa' prodotto a ciascuna delle quali si doveva intestare pro quota le fatture di acquisto dei servizi premianti, e punta (soprattutto in memoria) sull'articolo 1188 c.c. per sostenere che l'espressa indicazione di quei nominativi sostanzierebbe la contemplatio domini idonea a imputare alle societa' prodotto gli effetti dei contratti stipulati dalla mandataria.

4. - In realta', e' proprio il riferimento all'indicazione prevista dall'articolo 1188 c.c. che contribuisce a sorreggere la prospettazione del ricorso.

L'indicazione in questione, a proposito del destinatario dell'adempimento, consente al creditore d'indicare al debitore la persona nei confronti della quale l'adempimento dev'essere eseguito, ossia, come ha accertato il giudice d'appello, i dipendenti beneficiari dei premi.

Ma l'incarico di ricevere l'adempimento prescinde dal potere rappresentativo, in quanto con esso ci si limita a conferire a un terzo appunto il potere di ricevere l'adempimento, al solo fine di produrre l'effetto solutorio (Cass. 23 giugno 1997, n. 5579).

4.1. - Anzi, richiamare l'articolo 1188 c.c. significa nel caso in questione riconoscere giustappunto all' (---) la qualita' di creditore.

E assumere che l'indicazione proviene dal creditore e' coerente non gia' col mandato con rappresentanza, ma con quello senza rappresentanza.

E' in seno al mandato senza rappresentanza, in base all'articolo 1705 c.c., comma 1, difatti, che il mandatario acquista i diritti, ossia diventa creditore, e assume gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi, anche se questi hanno avuto conoscenza del mandato (Cass., sez. un., 8 ottobre 2008, n. 24772; conforme, tra varie, Cass. 9 maggio 2019, n. 12250).

4.2. - D'altronde, a seguire la prospettazione del controricorso non ci si spiega perche' mai, inquadrati i rapporti tra (---) e le societa' prodotto nell'ambito del mandato con rappresentanza, occorressero istruzioni del mandatario, ossia vi fosse necessita' d'indicare i nominativi delle societa' prodotto, successivamente alla stipulazione dei contratti di fornitura, ai fini dell'esecuzione di essi.

Una tale indicazione, che la contribuente inquadra come contemplatio domini, sarebbe del tutto ultronea se rapportata al mandato con rappresentanza, che assume la contemplatio come elemento identificativo sin dall'origine. Del resto, anche la giurisprudenza citata in ricorso, che esclude la necessita' di formule sacramentali per l'esternazione da parte del mandatario del potere rappresentativo, si riferisce pur sempre alle modalita' di stipulazione del negozio e all'oggetto e alla struttura di esso (si veda, da ultimo, Cass. 10 settembre 2019, n. 26616).

4.3. - Il riferimento all'indicazione prevista dall'articolo 1188 c.c., si diceva, e' coerente con la prospettazione del ricorso in termini di mandato senza rappresentanza.

Anzitutto, si e' visto, l'articolo 1705 c.c., comma 1, contempla il caso che i terzi, ossia coloro con i quali sono stati compiuti gli atti, siano a conoscenza del mandato.

Inoltre, non v'e', infatti, nel mandato senza rappresentanza, un'assoluta impermeabilita' di piani tra mandante e mandatario da un lato e mandante e terzo dall'altro, come vorrebbe la societa': basti considerare che, a norma dell'articolo 1705 c.c., comma 2, il mandante, sostituendosi al mandatario, puo' esercitare i diritti di credito derivanti dall'esecuzione del mandato (ossia quelli sostanziali: Cass., nn. 24772/08 e 12250/19, cit.), e quindi, nel caso in esame, appunto esigere l'esecuzione delle prestazioni pattuite dal mandatario in favore dei terzi, cioe' dei dipendenti selezionati per fruire dei premi.

Del tutto irrilevante ai fini della qualificazione del contratto e' per conseguenza la circostanza, sulla quale s'insiste in memoria, relativa alle numerose fatture che i terzi fornitori di servizi hanno emesso nei confronti delle societa' prodotto, su indicazione dell' (---), in un caso contenuta, sostiene la societa', nel documento di accettazione della proposta contrattuale della fornitrice: giustappunto l'emissione di quelle fatture ha determinato la materia del contendere.

5. - Oltre che ammissibile, la censura complessivamente proposta e' fondata.

Le circostanze di fatto accertate dal giudice d'appello e sopra riportate sono idonee a evidenziare che l' (---) Banca ha agito nella qualita' di mandataria senza rappresentanza delle societa' prodotto per la realizzazione del sistema premiante dei dipendenti.

5.1. - V'e' l'elemento dell'incarico conferito dalle mandanti, desumibile dall'insistito riferimento alrinteresse di tutte le societa' del gruppo", all'attuazione del sistema premiante del collocamento dei prodotti finanziari del gruppo.

D'altronde l' (---) non dubita, anzi afferma che tale incarico vi sia stato, sebbene aggiunga che prevedesse la contemplatio domini delle mandanti.

V'e' pure l'accertamento dell'espletamento di tale incarico, giacche' si riferisce che l' (---) ha definito i criteri di attribuzione dei punteggi per la selezione dei dipendenti, ha attribuito i punteggi e ha incaricato le societa' fornitrici di eseguire le prestazioni nei confronti dei dipendenti selezionati.

5.2. - Quel che rileva, dunque, ai fini del rapporto di mandato, non e' la fornitura dei servizi ai dipendenti, sulla quale fa invece leva il giudice d'appello (" (---) non ha reso alcun servizio di gestione eventi nei confronti delle societa' del gruppo"): cio' che sostanzia il mandato conferito all' (---) e' l'incarico affidato alle societa' fornitrici di eseguire quei servizi.

5.3. - E l'indicazione dei beneficiari ai quali assegnare i premi, anch'essa accertata in sentenza, si ribadisce, e' idonea a configurare un mandato senza rappresentanza, per le considerazioni gia' svolte sopra.

5.4. - Ne' riescono a minare questa ricostruzione le considerazioni che hanno condotto in sede penale ad archiviare la notizia di reato basata, a dire della contribuente, sui medesimi fatti, che non spiegano rilevanza in questa sede.

6. - Cio' posto, in base all'articolo 6, paragrafo 4, della sesta direttiva (corrispondente al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 3, comma 3), qualora un soggetto

passivo che agisca in nome proprio, ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale.

Si crea difatti la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente, in quanto si ritiene che l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi, cioe' il commissionario, abbia in un primo tempo ricevuto i servizi in questione da prestatori specializzati prima di fornire, in un secondo tempo, tali servizi all'operatore per conto del quale agisce (tra varie, Corte giust. 4 maggio 2017, causa C-274/15, Commissione/Lussemburgo, punto 86, e, nella giurisprudenza interna, sempre tra molte, Cass. 23 novembre 2018, n. 30360).

7. - Sicche' se la prestazione di servizi a cui un operatore partecipa e' soggetta all'iva, anche il rapporto giuridico tra tale operatore e l'operatore per conto del quale egli agisce deve essere soggetto all'iva (v., in tal senso, Corte giust. in causa C-274/15, cit., punto 87).

8. - Irrilevante e' poi la circostanza, sulla quale punta il giudice d'appello, che "... nessun trasferimento di denaro vi e' stato tra societa' prodotto e capogruppo, atteso che le societa' hanno pagato il servizio loro reso direttamente alle societa' fornitrici", ripresa in controricorso, in cui si sottolinea che l' (---) non ha compiuto nei confronti delle societa' prodotto un'autonoma prestazione dietro corrispettivo per realizzare un margine di utile.

La giurisprudenza unionale ha difatti chiarito che, ai fini dell'applicazione della disciplina iva del mandato senza rappresentanza, la norma unionale non contiene riferimento alcuno al carattere oneroso della partecipazione alla prestazione di servizi (Corte giust. 19 dicembre 2019, causa C-707/18, Ama''ra'5ti Land Investment, punto 38).

8.1. - Inoltre, l'irregolare fatturazione compiuta dalle societa' fornitrici non rappresenta affatto l'insormontabile ostacolo addotto in sentenza alla fatturazione da parte dell' (---).

Non e' anzitutto d'ostacolo il limite che questa Corte ravvisa all'obbligo, posto al cessionario/committente dal Decreto Legislativo 18 dicembre 1972, n. 471, articolo 6, comma 8, di regolarizzare l'operazione imponibile compiuta dal cedente o dal prestatore senza emissione di fattura o con fattura irregolare; limite, in base il quale il controllo del cessionario/committente e' esteso alla sola regolarita' formale della fattura, con riferimento al dato cronologico della ricezione di essa "nei termini di legge" e alla sussistenza dei suoi requisiti essenziali, individuati dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 21, e non concerne la corretta qualificazione fiscale dell'operazione (Cass. 12 dicembre 2014, n. 26183 e, da ultimo, Cass. 4 febbraio 2020, n. 2475).

Cio' appunto perche' il mandatario senza rappresentanza e' soggetto passivo nel rapporto col mandante, al quale fornisce la prestazione; in tale qualita' e' tenuto al vaglio critico dell'operazione, al fine di verificarne il regime fiscale e, quindi, di fatturazione (coerenti, con riguardo alle fatture relative al regime del margine, Cass. 12 marzo 2014, n. 5679 e 21 luglio 2015 n. 15503).

8.2. - Sicche', nei rapporti con le mandanti, ravvisata la sussistenza di un mandato senza rappresentanza, la mandataria avrebbe dovuto provvedere alla fatturazione delle operazioni.

8.3. - D'altronde, e' da escludere anche il legittimo affidamento del mandatario, se insorto sulla sola base delle fatture trasmesse dall'operatore che abbia conferito alla propria operazione un'erronea qualificazione (per analogia, Corte giust. 21 febbraio 2018, causa C-628/16, Kreuzmayr GmbH, punto 49).

9. - La complessiva censura va in conseguenza accolta e comporta l'assorbimento dei restanti motivi, proposti in via subordinata, nonche' la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, che si atterra' al seguente principio di diritto:

"In tema di iva, la societa' che organizzi un sistema premiante dell'impegno dei propri dipendenti su incarico ricevuto da altre societa' del gruppo che ne abbiano tratto vantaggio e che si siano impegnate pro quota a sostenere almeno in parte i costi relativi, e indichi ai terzi chiamati a erogare le prestazioni costituenti i premi i beneficiari di questi, agisce come mandataria senza rappresentanza delle altre societa'; sicche' i terzi fornitori sono tenuti a fatturare le prestazioni nei confronti della mandataria, che agisce nei loro confronti come committente, e questa seconda e' tenuta a rifatturare le prestazioni alle mandanti nei limiti dell'incarico ricevuto".

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo, il terzo, il quarto e il sesto motivo di ricorso, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna in diversa composizione.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza