Sentenza del 31/03/2022 n. 10355 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 57/35/2013, depositata in data 16.4.2016, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello proposto dalla Agenzia delle Entrate nei confronti di Cell Therapeutics Inc. (di seguito CTI) incorporante di Cell Therapeutics Europe (CTE) su controversia avente ad oggetto due avvisi di accertamento, per gli anni d'imposta 2006 e 2007 emessi sulla base di un p.v.c che aveva rilevato l'emissione di fatture senza applicazione dell'iva, in quanto la società aveva indebitamente qualificato i servizi resi a consociate estere quali prestazioni di consulenza tecnico-scientifica, anzichè quali servizi scientifici, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. b).

La rettifica si fondava sulle risultanze di un processo verbale di constatazione del 18 dicembre 2008 dal quale emergeva che la società italiana CTE, attiva nel campo della ricerca farmaceutica applicata, in particolare nel campo dei farmaci antitumorali, aveva svolto nel corso degli anni d'imposta in questione una serie di prestazioni a favore la capogruppo statunitense CTI e della consociata inglese Cell Therapeutics United Kingdom (CTUK) a cui non aveva applicato l'IVA ritenendo e indicando nelle relative fatture che si trattava di prestazioni di servizi transfrontalieri di consulenza. La contribuente riteneva che ai servizi resi da soggetto IVA italiano a committente non residente non si applicava l'IVA per difetto del requisito di territorialità ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. D). L'Ufficio riteneva, invece, che le prestazioni CTE ai soggetti non residenti CTI e CTUK dovessero essere qualificate come prestazioni di servizi scientifici ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. B).

La Commissione Provinciale di Milano, previa riunione, accoglieva i ricorsi della contribuente.

L'Agenzia proponeva appello e la Commissione Regionale della Lombardia confermava la sentenza di primo grado sul presupposto che i servizi fatturati e resi fossero di consulenza, mentre riteneva non provata la prestazione di servizi scientifici soggetti ad Iva.

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

La società contribuente resiste con controricorso.

Motivi della decisione

Osserva preliminarmente la Corte che l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti, integranti elementi costitutivi della fattispecie, che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale,

producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata (cfr. Cass. 28 novembre 2019, n. 31084; Cass. 10 ottobre 2019, n. 25516).

Nella specie è da escludersi la rilevanza del giudicato costituito dalla ordinanza 2250/2018 avuto riguardo alla diversità delle prestazioni fatturate.

1. Con il primo motivo l'Ufficio deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4.

Lamenta che la CTR aveva respinto l'appello sul presupposto che l'Ufficio si era limitato ad affermare genericamente che i servizi resi erano di carattere scientifico e non mere consulenze, senza esaminare i fatti che dimostravano la natura scientifica e non meramente consulenziale dei servizi in questione.

La censura è inammissibile.

Le Sezioni Unite di questa Corte hanno recentemente affermato che, per dedurre la violazione dell'art. 115 c.p.c., occorre denunciare che il giudice, in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli (salvo il dovere di considerare i fatti non contestati e la possibilità di ricorrere al notorio), mentre è inammissibile la diversa doglianza che egli, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività valutativa consentita dall'art. 116 c.p.c. (Cass. SU 20867/2020).

Nella specie la CTR, confermando la sentenza impugnata, ha affermato che il giudice di prime cure aveva motivato sulla natura dei servizi resi e fatturati, tali da includerli, anche sulla base della Direttiva 77/388/CE, tra i servizi di consulenza e, come tali non assoggettati a Iva. La CTR, pur richiamando la sentenza di primo grado ha fondato la propria decisione sugli atti di causa, ritenendo tali atti probatori dell'effettiva natura dei servizi prestati da CTE alle proprie committenti.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce omessa e insufficiente motivazione e, comunque, omesso esame di fatti decisivi per il giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5.

3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. b) e d) in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3.

4. Con il quarto motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. b) e d), in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3.

Lamenta che la CTR, invertendo l'onere della prova, aveva violato le norme che prevedono deroghe al principio di territorialità, perchè nel qualificare come consulenza l'attività preclinica svolta da CTE e CTI non aveva tenuto conto del contenuto innovativo specificamente proprio a tale attività che era più propriamente di ricerca scientifica.

Le censure sono suscettibili di trattazione congiunta. Esse non sono fondate.

5. Il requisito della territorialità dell'imposta, prescritto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 1, cit., si atteggia, nel caso di prestazione di servizi, nel senso che esso sussiste quando tali prestazioni sono rese da soggetti domiciliati o aventi sede nel territorio dello Stato (previsione generale, contenuta nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 3). Tale regola - secondo la normativa vigente nel periodo d'imposta considerato (2006 e 2007) - subisce particolari deroghe.

Le deroghe, contenute nel citato D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, consistono, con riferimento alla fattispecie in esame, nel fatto che tali prestazioni "speciali", si considerano effettuate nel territorio dello Stato, e quindi sono soggette all'imposta:

a - quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio nazionale (e sono, per converso, esenti, se rese a soggetto domiciliato altrove, salve le precisazioni contenute nelle lettere successive); in tal caso, la deroga è rappresentata evidentemente dal fatto che la territorialità si valuta con riferimento al soggetto ad quem, anzichè al soggetto a quo; con l'ulteriore eccezione dell'esenzione dall'imposta, se la prestazione resa al domiciliato nello Stato sia utilizzata fuori dal territorio comunitario (norma cit., lett. d);

b - quando sono rese a soggetti domiciliati o residenti in altri Stati membri della Comunità, salvo che il destinatario sia soggetto passivo dell'imposta nello Stato in cui ha il domicilio o la residenza;

c - quando sono rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia a soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità, purchè siano utilizzate in Italia o in altro Stato comunitario: in questo caso, la deroga consiste nel fatto che la regola generale, della territorialità riferita al soggetto a quo, pur essendo mantenuta, abbisogna di un requisito ulteriore, rappresentato dall'utilizzazione della prestazione in territorio nazionale o comunitario (norma cit., lett. f, ultima parte). In particolare, per quanto qui rileva, con riferimento alla prestazione di servizi di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. b), il criterio specifico indicato attribuisce rilevanza al luogo in cui è eseguita la prestazione. Tale criterio riguarda una variegata gamma di servizi e, precisamente: - le prestazioni di servizi, comprese le perizie, relative a beni mobili materiali; - le prestazioni di servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi, ricreativi e simili; - le operazioni di carico, scarico, manutenzione e simili, accessorie ai trasporti dei beni.

Le suddette prestazioni, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono eseguite nel territorio dello stesso. In altri termini, ai fini della localizzazione delle prestazioni in esame è irrilevante il luogo in cui è stabilito il prestatore oppure il committente, dovendosi considerare territoriale, oggettivamente, la prestazione eseguita nel territorio italiano e, viceversa, non territoriale quella eseguita al di fuori del territorio. In ordine alla comparazione della disciplina nazionale con quella comunitaria, si osserva che la disposizione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. b), corrisponde a quella dell'art. 9, par. 2, lett. c) della sesta direttiva, secondo cui il luogo delle prestazioni di servizio annoverate nello stesso articolo è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite.

Le prestazioni di consulenza, al contrario, rientrano nella successiva lettera d) e si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a soggetti domiciliati in Italia, a soggetti residenti in Italia senza domicilio all'estero, a stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri, e sempre che la prestazione non sia utilizzata fuori dalla Comunità Europea. In deroga al principio generale che identifica la territorialità con la sede del prestatore, per le prestazioni in esame il presupposto territoriale è legato alla sede del committente e, in alcuni casi, al luogo di utilizzo delle prestazioni stesse. Ai sensi del richiamato D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. d) ed e), infatti, le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale si considerano effettuate in Italia quando sono rese:

a) a soggetti domiciliati nel territorio nazionale o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero;

b) a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero;

c) a soggetti comunitari non identificati ai fini Iva nel Paese membro dell'Ue in cui hanno il domicilio o la residenza;

Nel caso, però, in cui le prestazioni rese a soggetti nazionali (punto 1 e 2) siano utilizzate fuori dalla Comunità economica Europea, le stesse non si considerano effettuate nel territorio dello Stato e si considerano, pertanto, fuori campo Iva.

Per effetto della deroga contenuta nel D.P.R. n. 633/72, art. 7, comma 4, lett. f), le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale rese nei confronti di un committente domiciliato o residente al di fuori dell'Ue (sia egli "privato" consumatore o soggetto passivo) sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva a prescindere dal luogo di utilizzo delle stesse.

6. L'ufficio ha dedotto che la società verificata svolgeva attività di "ricerca e sviluppo per l'intero gruppo al fine di ottenere l'approvazione per la commercializzazione di farmaci ad uso oncologico, effettuando una serie di studi preclinici di laboratorio e sugli animali, utili a dimostrare la sicurezza e l'attività biologica del principio rispetto alla patologia che interessa Solo dopo il compimento dei predetti studi il gruppo CTI, poteva presentare la domanda alle autorità competenti per avviare la sperimentazione clinica del farmaco sull'uomo".

Nella prospettiva dell'ufficio, l'attività svolta dalla società contribuente comprendente momenti di sperimentazione pre-clinica, analisi, ricerca di base o applicata finalizzata alla scoperta di nuove terapie o al miglioramento di quelle esistenti, era prevalentemente attività scientifica.

Come più volte espresso da questa Corte (Cass. 3603/2009; Cass. 15871/2016), l'onere di provare l'esistenza dei presupposti della deroga al regime della territorialità IVA è a carico del contribuente, anche in ragione del principio generale secondo il quale l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che legittimano la deroga al normale regime impositivo è sempre a carico di chi invoca detta deroga.

La CTR nella pur scarna motivazione ha affermato: "...invero il giudice di prime cure ha ampiamente motivato la natura dei servizi resi e fatturati tali da includerli, anche alla luce della Direttiva 77/388/CE, tra i servizi di consulenza e come tali non assoggettati ad IVA. L'ufficio non

ha fornito prove e/o documenti attestanti l'effettiva tipologia e caratteristiche dei servizi resi e fatturati, limitandosi ad affermare che le prestazioni svolte da Cell Terapeutics Europa s.r.l. rientrano tra i servizi scientifici trattandosi di attività di ricerca e di sviluppo. Il consulente ha documentato che l'attività svolta, come risulta dalla perizia asseverata del 2.5.2011, è riconducibile a servizi di consulenza su farmaci i cui brevetti erano rimasti di proprietà delle committenti".

La CTR con accertamento di fatto insindacabile in questa sede ha affermato che non si trattava di "servizi scientifici" e ciò sul presupposto che l'ufficio non aveva fornito prove circa "l'effettiva tipologia e caratteristiche dei servizi" e che la contribuente, al contrario, aveva provato l'attività svolta, con perizia asseverata, dimostrando trattarsi di "servizi di consulenza su farmaci i cui brevetti sono rimasti di proprietà delle committenti" (estere).

7. La CTR ha dunque indagato sul concetto di accessorietà, pure dedotto dall'ufficio.

Il concetto di accessorietà formatosi nella giurisprudenza unionale e di legittimità impone che l'unica operazione non venga artificiosamente frazionata. (Corte giust. sez. I n. 88 del 2010; Corte giust. sez. VI n. 76 cit.: Cass. sez. trib. n. 13312 del 2013; Cass. sez. trib. n. 20029 del 2011).

Per questo, è prima di tutto necessario comprendere se si tratti effettivamente di un'unica operazione composita nella quale le operazioni sono fra loro strettamente connesse, legate da un c.d. vincolo di accessorietà o se si tratti, invece, di una pluralità di operazioni singolarmente rilevanti (fra le altre, CGUE sentenza dell'11 febbraio 2010, causa C-88/09, Graphic Procedè).

Pertanto, deve valutarsi se le prestazioni considerate siano così strettamente connesse da dar luogo, sotto il profilo economico, ad un'unica operazione costituita da più prestazioni tra loro indivisibili in quanto complementari o accessorie l'una all'altra; oppure se, pur trattandosi di prestazioni collegate, il legame fra le stesse non sia così intenso da renderle indispensabili l'una all'altra e, indipendentemente dalla connessione oggettiva, soggettiva o negoziale, esse mantengono una propria autonomia, soprattutto ai fini dell'imposta (CGUE sentenza del 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C94/97, Madget-Baldwin; CGUE sentenza del 15 maggio 2001, causa C-34/99, Primbak; CGUE sentenza del 27 ottobre 2005, causa C41/04, Levob e OV Bank; CGUE sentenza del 21 giugno 2007, causa C-453/05, Ludwig; CGUE sentenza del 21 febbraio 2008, causa C425/06, Part. Service).

La valutazione del rapporto fra le diverse componenti di un'operazione composita viene, per questa via, demandata al giudice nazionale, il quale dovrà valutare, sulla base delle circostanze del caso concreto, l'identità soggettiva del prestatore, la rilevanza delle singole prestazioni ed il rapporto esistente fra le stesse.

8. Nella fattispecie si applica, ratione temporis, il nuovo testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), come sostituito dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b), convertito, con modificazioni, nella L. 7 agosto 2012, n. 134 che ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia

costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia).

Inoltre, come affermato dalle Sezioni Unite di questa Corte (con la sentenza n. 8053 del 2014), per effetto della riforma del 2012 è denunciabile in Cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione).

Nel caso in esame, la sentenza si sottrae alla censura.

9. Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato.

Quanto alle spese, in considerazione del fatto che alla controversia si applica il nuovo testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 che era appena entrato in vigore e che il ricorso è precedente la pronuncia SU 8053/2014, le spese dell'intero giudizio devono essere integralmente compensate.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere l'amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2012, n. 115, art. 13, comma 1-quater.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Spese compensate.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 11 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 31 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza