Sentenza del 27/01/2022 n. 2366 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata nonchè dagli atti difensivi delle parti si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a SGD s.r.l., quale rappresentante fiscale in Italia di M. Services Ltd, soggetto giuridico di diritto inglese, un avviso di accertamento con il quale era stata chiesta la restituzione dell'Iva rimborsata e il pagamento delle sanzioni; in particolare, l'amministrazione finanziaria aveva ritenuto che la società avesse illegittimamente chiesto ed ottenuto il rimborso Iva alla stessa addebitata dalla Cremonini s.p.a., in quanto, in realtà, le prestazioni indicate nelle fatture da quest'ultima società (relative a "service fee" ed a "Consulenze gestionali e assistenza tecnico legale") erano generiche e non supportate da ulteriore documentazione, sicchè doveva ritenersi che le suddette prestazioni erano da qualificarsi come attività di consulenza e assistenza tecnico-legale, con la conseguenza che, ai fini della territorialità dell'Iva, le stesse non erano imponibili in Italia, stante la previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, con conseguente illegittimità del rimborso Iva richiesto ed ottenuto dalla SGD s.r.l.; avverso il suddetto atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Modena; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società aveva proposto appello.

la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: la questione di fondo della controversia riguardava l'accertamento della natura dei servizi prestati da Cremonini s.p.a. in favore del soggetto inglese M. services Ltd e dei rapporti tra le due società; con riferimento alle fatture per "consulenze gestionali" e "consulenze e servizi vari", le prevalenti prestazioni descritte nella specifica del lavoro svolto e la descrizione delle attività svolte e contenute nell'allegato alla fattura conducevano a ritenere che si trattassero di attività riconducibile nell'ambito di applicazione della previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, posto che la finalità perseguita era quella di assistenza prestata alla società Momentum services Ltd nella corretta redazione del contratto da stipulare con Eurostar e con i fornitori; con riferimento, poi, alla ripresa relativa alla questione del distacco di personale, occorreva distinguere tra il rapporto tra il sig. Zaidan e la società Cremonini s.p.a. rispetto a quello tra quest'ultima e Momentum services Ltd; relativamente al primo, i documenti contrattuali acquisiti agli atti non erano in forma autentica; con riferimento al secondo, l'interpretazione del contratto doveva condurre a ritenere che le parti avessero inteso stipulare un distacco di personale dipendente in cui, a seguito del distacco del sig. Z. da Cremonini s.p.a. a M. s.p.a., quest'ultima aveva assunto l'obbligo di pagare i costi del suddetto personale distaccato; non poteva essere condivisa la linea difensiva che la prima società avesse messo a disposizione un professionista indipendente; era, infine, da considerarsi nuova la domanda,

proposta in via subordinata, di restituzione dell'Iva versata a Cremonini s.p.a., e comunque la stessa era infondata.

la società ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a sei motivi, illustrato con successiva memoria, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott.ssa De Renzis Luisa, ha depositato le proprie osservazioni scritte con le quali ha concluso chiedendo dichiararsi il ricorso inammissibile o infondato.

La Corte, con ordinanza dell'11 novembre 2020, ha disposto il rinvio a nuovo ruolo per la trattazione della causa alla pubblica udienza. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Visonà Stefano, ha depositato le proprie osservazioni scritte con le quale ha ribadito la richiesta di rigetto del ricorso.

La ricorrente, con istanza dell'11 maggio 2021, ha chiesto, ai sensi del D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8bis, che la causa sia discussa oralmente alla presenza delle parti.

Motivi della decisione

Preliminarmente, va precisato che la causa è stata trattata alla pubblica udienza, in presenza delle parti, stante la tempestiva istanza della ricorrente, ai sensi del D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8bis.

1. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112 c.p.c., per non avere pronunciato sul motivo di appello con il quale era stata contestata la mancata pronuncia del giudice di primo grado sul difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, non potendosi evincere dal contenuto dello stesso se la contestazione per errata applicazione dell'Iva per l'attività di consulenza che doveva essere esclusa dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del requisito di territorialità, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. e), si riferisse o meno alle prestazioni di supporto gestionale ed ai servizi manageriali resi da Cremonini s.p.a. nei due semestri del 2002, in quanto dal suddetto avviso la contestazione sembrava riferita unicamente alle fatture con causale "service fee" e non anche a quelle con causale "consulenze gestionali e servizi vari" e, inoltre, tenuto conto del fatto che l'amministrazione finanziaria non aveva in alcun modo valutato in modo analitico la natura delle singole prestazioni.

1.1. Il motivo è infondato.

Va osservato, in generale, che secondo questa Corte (Cass. civ., 3 aprile 2019, n. 9262; Cass. civ., 13 ottobre 2017, n. 24155), ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione

implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia.

Nella specie, il giudice del gravame ha esaminato specificamente la natura delle prestazioni di cui alle fatture relative alle "consulenze gestionali" e "consulenze e servizi vari", sicchè dalla motivazione complessiva della pronuncia, con la quale è stata confermata la legittimità dell'avviso di accertamento, si deduce il rigetto implicito della doglianza della contribuente relativa al difetto di motivazione dell'atto impugnato, essendo questione logicamente presupposta rispetto all'esame nel merito della legittimità della pretesa impositiva.

2. Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione in ordine alla qualifica delle prestazioni di servizi manageriali e di supporto aziendale rese da Cremonini s.p.a. quali attività di consulenza escluse dal campo di applicazione dell'Iva per difetto del requisito di territorialità di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. d) ed e).

2.1. Il motivo è infondato.

Va osservato, in generale, che il vizio di insufficiente motivazione, di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), nella formulazione antecedente alle modifiche introdotte dal D.L. 22 giugno 2012, n. 81, art. 54, comma 3, risulta ravvisabile quando, dal compendio giustificativo sviluppato a supporto della decisione, emerga un'obiettiva carenza dell'"iter" logico-argomentativo che ha portato il giudice a regolare la vicenda al suo esame in base alla regola concretamente applicata (ex multis, Cass. Civ., 11 novembre 2020, n. 25343; Cass. Civ., 24 maggio 2018, n. 12967).

La sentenza censurata ha, nella parte in fatto, specificamente dato atto del fatto che la pretesa riguardava il recupero relativo alla fattura n. 100385/02 (consulenze gestionali e servizi resi fino al 31 maggio 2002), e quello relativo alla fattura n. 8342/02 (consulenze e servizi vari) ed ha, quindi, in sede di motivazione, esaminato la questione relativa alla natura giuridica dei servizi prestati e alla natura del rapporto tra il soggetto italiano (Cremonini s.p.a.) ed il soggetto inglese (M. service ltd), precisando che le fatture in contestazione avevano ad oggetto "consulenze gestionali" e "consulenze e servizi vari".

Inoltre, la sentenza ha ritenuto che, tenendo conto della specifica del lavoro svolto, prodotto dalla contribuente, le prestazioni prevalenti, in esso descritte, dovevano essere inquadrate nell'ambito dei servizi di assistenza tecnica o legale, in quanto dalla suddetta descrizione dell'attività svolta doveva ritenersi che l'attività prevalente era da considerarsi relativa all'attività di assistenza prestata alla società M. service ltd nella corretta redazione del contratto con Eurostar e con i fornitori, qualificabile, in quanto tale, in quella di consulenza legale.

Peraltro, la sentenza dichiara espressamente di condividere le considerazioni già espresse sul punto dal giudice di primo grado il quale, a sua volta, aveva più specificamente enunciato di "non condividere con ricorrente l'opinione che detta attività non integrino la qualifica di "consulenza ed assistenza tecnico-legale" poichè caratterizzate da rilevanza obiettiva di una determinata realtà...anzichè...da valutazione soggettiva del consulente", ed ha, in particolare, evidenziato sulla base di quali considerazioni doveva ritenersi sussistente il profilo di soggettività

in relazione alle specifiche attività svolte, riconducendole ora all'attività di consulenza ora a quella di assistenza, entrambe comunque riconducibili nell'ambito della previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4.

Relativamente, poi, alla pretesa di cui alla fattura n. 8342/02, la sentenza censurata, oltre che compiere anche per essa lo stesso ragionamento compiuto relativamente alla fattura (---), evidenzia che il dato rilevante è costituto dal contenuto della espressa dicitura indicato nella stessa quale attività di consulenza, profilo che risulta confermato dalla stessa ricorrente, laddove evidenzia che dal documento prodotto (il verbale del consiglio di amministrazione di M. del 18 dicembre 2002) si evinceva che "la natura, qualità e quantità dei servizi resi cui si riferisce la fattura in questione" riguardava "servizi di consulenza manageriale in ambito strategico, commerciale ed organizzativo": in definitiva, si trattava di attività che, sebbene di alto livello, costituiva pur sempre una attività di consulenza, profilo tenuto in considerazione dal giudice del gravame al fine di ritenere legittima la pretesa dell'amministrazione finanziaria.

Sotto tale profilo, con riferimento alla questione della natura delle attività svolte e prese in considerazione dal giudice del gravame, non può ragionarsi in termini di insufficiente motivazione, posto che la ratio della decisione si fonda sulla considerazione dell'attività prevalente tra quelle indicate nella specifica dalla stessa esaminata e sulla valutazione della riconducibilità delle stesse nell'ambito della consulenza legale, proprio in ragione della finalità perseguita.

Sicchè, il ragionamento decisorio sviluppato del giudice del gravame a corredo del proprio convincimento segue un itinerario argomentativo completo, in quanto mostra di apprezzare la specie offerta al suo giudizio in piena adesione al suo assetto fattuale, onde non è rintracciabile in esso alcuna manchevolezza delibativa.

3. Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere fondato la legittimità della pretesa della amministrazione finanziaria relativa ai servizi resi da Cremonini s.p.a. per il tramite del sig. Z. e fatturati come "service fee", in base ad un presupposto, quello della qualificazione in termini di distacco del personale, che non era stato oggetto di contestazione con l'avviso di accertamento.

In particolare, parte ricorrente evidenzia che nell'avviso di accertamento si era unicamente contestata la genericità della prestazione indicata nelle fatture e la carenza di documentazione a supporto, nonchè la riconducibilità delle stesse a servizi di consulenza ed assistenza, sicchè la pronuncia censurata, avendo qualificato le attività in esame quali prestazioni rese a seguito di "distacco di personale", avrebbe definito la questione sulla base di motivi diversi da quelli posti a fondamento della pretesa.

3.1. Il motivo è infondato.

Si evince dallo stesso ricorso che la parte, con il ricorso introduttivo del giudizio, aveva contestato la pretesa in esame evidenziando essa stessa che, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, le attività di consulenza ed assistenza tecnica o legale o le attività relative a "prestito di personale", che vengono svolte a favore di un committente comunitario soggetto passivo di

imposta nel proprio paese di residenza, sono fuori campo Iva, e che, "contrariamente a quanto sostenuto dall'ufficio", le prestazioni in esame non erano "configurabili nè come servizi di consulenza ed assistenza tecnica nè quali operazioni di distacco di dipendenti", atteso che il soggetto "distaccato" era un manager autonomo, non legato da alcun vincolo di subordinazione con Cremonini s.p.a. (vd. ricorso, pagg. 6 e 7).

Si evince inoltre dalla sentenza censurata che il giudice di primo grado aveva esaminato specificamente la questione della natura della prestazione svolta da Cremonini s.p.a. per mezzo del sig. Z. e, in particolare, se la stessa fosse da qualificarsi quale consulenza ovvero "prestito di personale" e, tenuto conto della documentazione in atti, aveva ritenuto che la corretta qualificazione del rapporto in esame dovesse essere ricondotta nell'ambito di quest'ultima fattispecie.

Quel che rileva, dunque, è il fatto che nell'avviso di accertamento la ragione della pretesa trovava fondamento sulla non corretta applicazione del regime di territorialità dell'Iva, ponendosi, dunque, solo una questione di corretta qualificazione della fattispecie concreta e della sua riconducibilità nell'ambito della previsione derogatoria di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. d), profilo cui la stessa ricorrente aveva posto particolare attenzione, posto che, come visto, la questione della natura del rapporto in termini di "distacco di personale" era stata presa in considerazione dalla stessa ricorrente che aveva ragionato, già in sede di ricorso originario, in termini contrastanti con le deduzioni dell'ufficio, mostrando, in tal modo, che lo stesso avviso di accertamento prospettava la questione della eventuale applicazione della disciplina derogatoria anche sotto il profilo del distacco di personale.

Su tale questione specifica, pertanto, come devoluta al giudice di primo grado, si era quindi pronunciato il giudice di primo grado.

La questione, dunque, della corretta qualificazione giuridica della fattispecie, e, in particolare, della natura del rapporto in termini di "distacco di personale", anche in base alla stessa attività difensiva della ricorrente, era entrata nel thema decidendum della controversia, e su questa si era già pronunciato il giudice di primo grado, sicchè non correttamente parte ricorrente prospetta il vizio di extrapetizione della pronuncia, con conseguente infondatezza del motivo.

4. Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. d), per avere ritenuto che le prestazioni rese da Cremonini s.p.a. a M. s.p.a., oggetto di fatturazione con la descrizione "service fee" fossero riconducibili al "distacco di personale", non sussistendo un rapporto di lavoro subordinato e non avendo assunto la società distaccataria alcun potere direttivo e gerarchico sul soggetto distaccato.

In particolare, parte ricorrente evidenzia che la sentenza censurata ha erroneamente ritenuto che, ai fini della qualificazione del rapporto in esame, fosse sufficiente il nomen iuris dato al contratto e il contenuto astratto delle clausole, affermando l'irrilevanza dei rapporti contrattuali intercorrenti tra il "distaccante" ed il "distaccato" e dei poteri direttivi di M. s.p.a. sul soggetto "distaccato".

4.1. Il motivo è infondato.

Ai sensi del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, art. 30, il distacco di personale si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa. In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore.

Questa Corte ha avuto modo di affermare che la dissociazione fra il soggetto che ha proceduto all'assunzione del lavoratore e l'effettivo beneficiario della prestazione (c.d. distacco o comando) è consentita soltanto a condizione che continui ad operare, sul piano funzionale, la causa del contratto di lavoro in corso con il distaccante, nel senso che il distacco realizzi uno specifico interesse imprenditoriale che consenta di qualificare il distacco medesimo quale atto organizzativo dell'impresa che lo dispone, così determinando una mera modifica delle modalità di esecuzione della prestazione lavorativa ed il conseguente carattere non definitivo del distacco stesso. L'accertamento della sussistenza degli elementi di fatto idonei a configurare la prestazione lavorativa a favore di un soggetto diverso dal datore di lavoro come comando o distacco è riservato al giudice del merito, ed è incensurabile in sede di legittimità, se sorretto da motivazione adeguata e immune da vizi (Cass. civ., 3 luglio 2015, n. 13673).

Il giudice del gravame ha, in primo luogo, precisato che i documenti prodotti dalla ricorrente (il contratto stipulato tra il sig. Z. e Cremonini s.p.a.) erano in forma non autentica ed ha, quindi, ragionato unicamente sulla base del contenuto del rapporto contrattuale posto in essere tra M. service ltd e Cremonini s.p.a..

In sostanza, il giudice del gravame ha ritenuto di non potere basare la propria valutazione sulla base di una documentazione dallo stesso ritenuta priva di rilevanza probatoria, ed ha, quindi, spostato l'attenzione unicamente al contenuto del contratto stipulato tra M. service ltd e Cremonini s.p.a..

In questo contesto, ha quindi preso in considerazione il contenuto del suddetto contratto (il testo del contratto, secondo specificato in sentenza), ed è sulla base di esso, quindi alla luce dell'intero complesso regolamentare in esso contenuto, che ha ritenuto di dovere pervenire alla considerazione conclusiva che il rapporto in esame doveva essere qualificato in termini di "distacco di personale". Proprio tenuto conto del contenuto del contratto, la sentenza ha peraltro evidenziato, in particolare, la circostanza che, secondo l'art. 3 del contratto, Cremonini s.p.a. si era obbligata a distaccare "la persona indicata in scheda 1 o un sostituto", e M. service ltd si era obbligata a corrispondere i costi del personale distaccato, sicchè ha ritenuto che la affermazione di parte appellante, secondo cui Cremonini s.p.a. si era impegnata a mettere a disposizione un manager indipendente, non poteva essere condivisa.

In sostanza, il giudice del gravame ha escluso, sulla base della documentazione in atti, che il rapporto tra il sig. Z. e Cremonini s.p.a. fosse da considerare libero professionale, avendo invece accertato che "il testo del contratto tra M. e Cremonini si riferiscono ad un distacco di dipendenti".

Rispetto a tale qualificazione del rapporto in esame compiuta dal giudice del gravame sulla base della documentazione in atti parte ricorrente, non può quindi ragionarsi in termini di violazione di legge, posto che: a) il giudice è pervenuto alla qualificazione del rapporto in esame in termini di "distacco di personale" tenendo conto, in primo luogo, degli elementi di prova ritenuti attendibili e, sotto tale profilo, ha ritenuto di dovere fare riferimento unicamente al contenuto del contratto stipulato tra Cremonini s.p.a. e M. service ltd; b) la sussunzione della fattispecie concreta nell'ambito della figura astratta del distacco di personale è stata compiuta sulla base del contenuto del rapporto contrattuale sopra indicato, in particolare è stato dato rilievo dal giudice del gravame al fatto che erano le stesse parti ad avere fatto riferimento sia al "distacco" sia al fatto che la persona distaccata fosse, a sua volta, dipendente di Cremonini s.p.a. e che M. service ltd, ricevutane la prestazione, era tenuta al pagamento dei costi del personale distaccato.

Non può quindi ragionarsi in termini di violazione di legge.

5. Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio nella parte in cui ha statuito sul preteso distacco di personale.

In particolare, parte ricorrente evidenzia di avere depositato già in primo grado il contratto di collaborazione sottoscritto tra il sig. Z. e Cremonini s.p.a. nonchè la documentazione relativa agli addebiti nell'anno oggetto di controversia, dai quali era possibile evincere la natura libero professionale dell'attività svolta dal primo in favore della società, sicchè il giudice del gravame non avrebbe motivato sulle ragioni per le quali ha ritenuto irrilevante, ai fini della qualificazione del rapporto, il contratto sopra indicato.

5.1. Il motivo è infondato.

Il documento indicato dalla ricorrente, cioè il contratto stipulato dal sig. Z. e Cremonini s.p.a. è stato preso in considerazione dal giudice del gravame che, tuttavia, ne ha escluso la rilevanza probatoria, avendo osservato, dopo avere precisato che agli atti del procedimento risultavano prodotti sia il suddetto contratto che le ricevute fiscali rilasciate da Z. a Cremonini s.p.a. (vd. pag. 7, sentenza), che: "le ricevute agli atti non sono assistite da forma di autenticazione o di corrispondenza a registri, dichiarazioni o altri documenti simili", e, in secondo luogo (vd. pag. 8, sentenza): "Si osserva preliminarmente, che i documenti contrattuali acquisiti agli atti sono tutti in forma non autentica".

Sicchè, in realtà, il giudice del gravame ha motivato sulle ragioni per le quali ha ritenuto di non potere tenere conto del contratto stipulato dal sig. Z. e Cremonini s.p.a., avendo ritenuto, come visto, che lo stesso non potesse essere ritenuto idoneo ai fini della prova della effettiva natura del rapporto professionale esistente tra le due parti, anche tenuto conto, altresì, della ulteriore osservazione, specificamente riportata nella sentenza, della mancanza di idonea forma probatoria o di riscontro contabile delle ricevute per il compenso del servizio.

6. Con il sesto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione della L. n. 218 del 1995, art. 57, nonchè dell'art. 10 della Convenzione sulla legge applicabile alle obbligazioni contrattuali ratificata con L. n. 975 del 1984.

In particolare, parte ricorrente lamenta che il giudice del gravame ha limitato l'interpretazione del contratto richiamando solo il contenuto dell'art. 3 del medesimo, senza ricercare se, in base al contesto complessivo in cui lo stesso si inseriva e alla volontà delle parti, questo potesse configurare una prestazione di servizi manageriali e di gestione aziendale di natura generica, in tal modo violando le regole disciplinanti l'interpretazione del contratto secondo la legge inglese, applicabile al contratto in base all'art. 22 del medesimo, nonchè il combinato disposto del criterio di interpretazione delle obbligazioni contrattuali secondo la disciplina del diritto internazionale privato interno e della Convenzione di Roma.

6.1. Il motivo è infondato.

Il giudice del gravame è pervenuto alla qualificazione della natura dei servizi prestati da Cremonini s.p.a. a M. service ltd tenendo conto del "testo del contratto" tra di essi stipulato, che lo ha condotto "inequivocabilmente" a ricondurre la prestazione nell'ambito del "distacco di personale" ed ha specificamente valorizzato, in questo ambito di valutazione, l'art. 3 del contratto, in cui era espressamente evidenziato che l'obbligo assunto da Cremonini s.p.a. era quello di distaccare la persona indicata in scheda 1 o un sostituto.

Rispetto a tale attività interpretativa, riferita sia al contenuto del contratto che alla specifica previsione di cui all'art. 3, parte ricorrente lamenta la mancata considerazione "del contesto complessivo in cui il contratto si inseriva", senza, tuttavia, allegare o riprodurre le specifiche clausole contrattuali dalle quali potere evincere che, invero, la volontà delle parti, in ragione del contenuto complessivo nel quale il contratto si inseriva, era diretta a porre in essere un rapporto diverso da quello del distacco di personale, come invece interpretato dal giudice del gravame.

Nè può rilevare, anche in questo caso, il contenuto del contratto di collaborazione professionale tra Cremonini s.p.a. e il Sig. Z., tenuto conto delle considerazioni, già esposte in sede di esame del quinto motivo di ricorso, circa la valutazione del giudice del gravame della mancanza di idoneità probatoria del documento prodotto.

7. Infine, va disattesa la deduzione di parte ricorrente, contenuta nella memoria, secondo cui troverebbe applicazione al caso di specie lo ius superveniens consistente nella nuova formulazione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 6, secondo cui: "in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore", resta comunque fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 e ss..

Secondo parte ricorrente, la suddetta formulazione dovrebbe essere interpretata nel senso di ricomprendere una vasta gamma di ipotesi che vanno dall'errata applicazione di un'aliquota all'errato assolvimento dell'Iva in relazione ad operazioni fuori campo, ed in questo ambito dovrebbero essere ricondotte anche le ipotesi di errato assolvimento dell'Iva in relazione ad operazioni esenti o non imponibili.

La suddetta linea interpretativa non può trovare accoglimento.

Questa Corte (Cass. Civ., 3 novembre 2020, n. 24289), sul punto, ha precisato che il D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 6, come chiaramente si evince dal tenore letterale della richiamata disposizione, trova applicazione solo in relazione alle operazioni imponibili, allorquando sia stata corrisposta l'Iva in base ad un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta e non anche con riferimento alle ipotesi di operazioni non imponibili.

In particolare, è stato affermato il seguente principio di diritto: "In tema di IVA, l'imposta erroneamente corrisposta in relazione ad un'operazione non imponibile non può essere portata in detrazione dal cessionario, nemmeno a seguito della modifica apportata dalla L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 935, al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 6. Invero, indipendentemente dalla sua efficacia retroattiva prevista dal D.L. n. 34 del 2019, art. 6, comma 3 bis, la menzionata disposizione si applica unicamente alla diversa ipotesi in cui, a seguito di un'operazione imponibile, l'IVA sia stata erroneamente corrisposta sulla base di un'aliquota maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta".

Nè può ragionarsi in termini di incostituzionalità della norma, per contrasto con gli artt. 3, 53 e 97 Cost., come invece postulato dalla ricorrente.

La linea argomentativa indicata dalla ricorrente muove da un presupposto non corretto, cioè che l'intervento normativo in esame riconoscerebbe il diritto di detrazione del cessionario dell'Iva ad esso indebitamente applicata dal cedente e ciò sarebbe evincibile dal dato letterale della norma, secondo cui "resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione dell'Iva".

Questa Corte (Cass. Civ., 21 aprile 2021, n. 10439) ha, tuttavia, precisato che tale tesi interpretativa si pone in contrasto con la Sesta direttiva 77/388/CEE (nonchè con la successiva direttiva 2006/112/CE), così come costantemente interpretata dalla Corte di Giustizia, secondo cui, benchè il diritto alla detrazione dell'Iva costituisce parte integrante del meccanismo dell'imposta, il suo esercizio è limitato alle sole imposte dovute e non può essere esteso all'Iva indebitamente versata a monte, per cui non si estende all'imposta dovuta esclusivamente in quanto esposta sulla fattura (cfr., da ultimo, Corte Giust., 10 luglio 2019, Kursu Zeme; Corte Giust., 21 febbraio 2018, Kreuzmayr; Corte Giust., 14 giugno 2017, Compass Contract Services; Corte Giust., 26 aprile 2017, Farkas). Pertanto, l'inciso contenuto nella previsione normativa in esame ("fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli artt. 19 e seguenti...") va considerato quale riconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva nei limiti di quanto dovuto ai sensi delle disposizioni richiamate, che, per le ragioni suindicate, non consentono di poter detrarre l'imposta versata nel suo intero ammontare, laddove non dovuta per intero o in parte, e, dunque, nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta in ragione della natura delle caratteristiche dell'operazione posta in essere.

Sotto tale profilo, non è ravvisabile alcuna disparità di trattamento, neanche sotto il profilo sanzionatorio, come invece segnalato dalla ricorrente, posto che la norma riconosce, come detto, il diritto alla detrazione solo nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta: nessun diritto alla detrazione è riconosciuto sia in caso di operazioni non imponibili sia in caso di erronea applicazione dell'Iva nella misura maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta.

Nè può ragionarsi in termini di violazione dell'art. 97, Cost., prospettata sotto il profilo di un aggravamento ingiustificato del carico di lavoro dell'amministrazione finanziaria chiamata ad esaminare un numero maggiore di istanze di rimborso, proprio in quanto, in siffatti casi, per recuperare l'imposta di rivalsa indebitamente versata l'operatore dovrà avanzare richiesta di restituzione all'operatore che ha emesso la fattura erronea, conformemente al diritto nazionale (cfr., in particolare, le richiamate sentenze della Corte di Giustizia Kreuzmayr e Farkas).

8. In conclusione, i motivi di ricorso sono infondati, con conseguente rigetto del ricorso e condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore della controricorrente.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite che si liquidano in Euro 5.600,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 30 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 27 gennaio 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza