



22109-21

**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Ernestino Luigi  
Bruschetta

-Presidente

Oggetto:

Dott. Giacomo Maria  
Nonno

-Consigliere

R.G.N. 23625/2015

Dott. Rosaria Maria  
Castorina

-Consigliere

Cron. 22109

Dott. Salvatore Saija

Consigliere

CC -14/04/2021

Dott. Grazia Corradini

Consigliere Rel.

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 23625/2015 R.G. proposto da  
AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore,  
elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI n.12,  
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta  
e difende

*-ricorrente-*

contro

(omissis) , in persona del legale rappresentante pro tempore,  
rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis) in virtù di procura  
speciale a margine del controricorso ed elettivamente domiciliato  
presso lo studio dell'Avv. (omissis) in Roma, nella via (omissis)

(omissis)

*-controricorrente*

avverso la sentenza n. 908/44/2015 della Commissione Tributaria  
Regionale della Lombardia, depositata in data 10 marzo 2015;

2601  
/24

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 aprile 2021  
dal Consigliere Dott. Grazia Corradini.

## FATTI DI CAUSA

Con sentenza n. 928/9/2014 la Commissione Tributaria Provinciale di Milano accolse il ricorso proposto da (omissis) contro l'accertamento emesso dalla Agenzia delle Entrate, con cui era stata rettificata la dichiarazione IVA presentata per l'anno 2008 ritenendo che 51 fatture emesse dalla detta società senza applicazione di IVA ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a) del DPR n. 633 del 1972, aventi ad oggetto "fornitura e posa in opera di porte e portoni tagliafuoco o di rampe di carico industriali", non rientrassero, per difetto dei requisiti soggettivi ed oggettivi, nel regime del "reverse charge" applicabile alle prestazioni di servizi eseguite nel settore edile da un subappaltatore ad un appaltatore o altro subappaltatore, poiché la società (omissis) (che svolgeva attività identificata con codice Ateco 2007 - 28.22.09 "Fabbricazione di macchine di sollevamento e movimentazione") aveva dichiarato un codice di attività Atecofin che non era compreso nel settore dell'edilizia e, anche a considerare l'attività di cui alle fatture (costruzione e installazione di forniture industriali), non era compresa ugualmente nell'attività edilizia (perché non contemplata nei codici Atecofin relativi al settore dell'edilizia) ed inoltre le operazioni di cui alle fatture in contestazione erano mere forniture con posa in opera di beni e non attività di subappalto.

La contribuente aveva dedotto con il ricorso iniziale che le prestazioni da lei eseguite rientravano nel settore edilizio consistendo in realizzazione di porte e portoni tagliafuoco e rampe di carico, poiché dovevano essere valutate sotto il profilo sostanziale, al di là del profilo formale del codice di attività e che rientravano nel subappalto per la cui realizzazione erano indispensabili, tanto più che non vi era stata alcuna evasione di imposta e tale assunto venne accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale, la quale aggiunse che il costo della mano d'opera spesso risultava maggiore rispetto al materiale fornito e che comunque oggetto del contratto non era la mera fornitura di materiali; sicché non era corretto parlare di attività principale e attività accessoria, trattandosi di un'unica prestazione complessa.

Investita dall'appello della Agenzia delle Entrate - che lamentò la erroneità della sentenza di primo grado riproponendo le questioni già poste in primo grado e ribadendo che non si trattava di attività edilizia neppure sotto un profilo sostanziale, mentre si trattava di semplice fornitura di beni con trasporto e montaggio che, anche in base all'orientamento della Corte di Giustizia, doveva essere interpretata come cessione di beni e non come prestazione di servizi, non essendo poi vero neppure che non fosse stato prodotto un danno erariale poiché la contribuente aveva chiuso la dichiarazione esponendo un credito di IVA mentre, se avesse emesso regolarmente le fatture, avrebbe dovuto dichiarare un debito di euro 217.566, intralciando altresì l'attività di controllo - la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 908/44/2015, depositata in data 10 marzo 2015, confermò la sentenza di primo grado.

La Commissione Tributaria Regionale, premesso che il meccanismo della inversione contabile era stato raccomandato dalla Corte di Giustizia UE essendo un modello particolarmente efficace per contrastare l'evasione dell'IVA, tanto è vero che di recente il legislatore italiano lo aveva esteso ad altri settori, quali la installazione di impianti ed il completamento di edifici e che comunque non si trattava di un meccanismo più conveniente per l'impresa che, al contrario, si trovava esposta a deficit di liquidità, ritenne che il primo giudice si fosse correttamente attenuto al dato sostanziale ed alla natura della prestazione, al di là del dato formale ed alla conformità o meno all'indice ISTAT nel quale veniva inquadrata l'attività in sede di avvio della stessa; tanto più che la società (omissis) aveva aderito al regime di inversione contabile praticamente imposto dai propri committenti che erano importanti imprese a livello nazionale ed aveva nel contempo dimostrato, attraverso la spontanea presentazione dei registri IVA delle società committenti, che nessuna delle società aveva tratto beneficio dal meccanismo usato e che nessun danno era stato prodotto all'Erario, tanto è vero che lo stesso Ufficio aveva riconosciuto che le imprese committenti avevano presentato dichiarazione IVA esponendo un credito di imposta e ciò malgrado avessero ricevuto fatture che non contribuivano ad incrementare il detto credito, mentre era incomprensibile la tesi dell'Ufficio per cui la contribuente avrebbe ostacolato l'attività di verifica.

Contro la sentenza della CTR, non notificata, ha proposto ricorso per cassazione la Agenzia delle Entrate, affidato a cinque motivi, con atto notificato in data 6 ottobre 2015, cui resiste con controricorso la società contribuente. *La contribuente ha presentato ricorso nuovo*

#### RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la Agenzia delle Entrate lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, cpc, violazione e falsa applicazione dell'art. 36 del D. Lgs. n. 546 del 1992 e 112 cpc poiché, a fronte di due motivi di appello proposti dalla Agenzia, ciascuno dei quali idonei a provocare la riforma della sentenza impugnata, consistenti nella contestazione dello svolgimento di attività nel settore edile da parte della società contribuente e dello svolgimento di attività di subappalto o di opera, aveva dato risposto solo al primo motivo di appello, così omettendo di occuparsi del vero thema decidendi posto dall'Ufficio e consistente nella qualificazione della prestazione svolta (cessione o opera).

2. Sotto altro profilo la Agenzia rileva motivazione meramente apparente della sentenza poiché non aveva indicato in diritto i presupposti di applicazione del regime di inversione contabile ed a chi spettasse la relativa prova limitandosi ad affermazioni del tutto apodittiche ed irrilevanti che non dimostravano che l'attività svolta dalla contribuente rientrasse nel settore edilizio trascurando altresì di pronunciarsi sul secondo motivo di appello e soffermandosi invece su altri argomenti irrilevanti con riferimento ad altre pronunce di merito relative ad altre annualità di imposta ovvero al rilievo che nessuna delle società coinvolte aveva tratto beneficio dall'inversione contabile.

3. I due motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati, poiché la sentenza impugnata, il cui contenuto essenziale è stato trascritto nella parte espositiva, ha deciso su tutta la materia del contendere.

3.1. Va ricordato che il vizio di omessa pronuncia ricorre quando il giudice omette di pronunciare su una delle domande della parte mentre quello di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre allorché il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (Cost., art. 111, sesto comma), e cioè dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. (in materia di processo civile ordinario) e dell'omologo art. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. n. 546 del 1992 (in materia di processo tributario), omette di esporre concisamente i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, e cioè di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata, cosicché «le decisioni di carattere giurisdizionale senza motivazione alcuna sono da considerarsi come non esistenti» (in termini, Cass. n. 2876 del 2017; v. anche Cass., Sez. U., n. 16599 e n. 22232 del 2016 e n. 7667 del 2017 nonché la giurisprudenza ivi richiamata). E, alla stregua di tali principi, consegue che la sanzione di nullità colpisce non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione dal punto di vista grafico (che sembra potersi ritenere mera ipotesi di scuola) o quelle che presentano un «contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili» e che presentano una «motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile» (cfr. Cass. S.U. n. 8053 del 2014; conf. Cass. n. 21257 del 2014), ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, del tutto equiparabile alla prima più grave forma di vizio, perché dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione addotta dal giudice è tale da non consentire «di comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato» (cfr. Cass. n. 4448 del 2014), venendo quindi meno alla finalità sua propria, che è quella di esternare un «ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo», logico e consequenziale, «a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi» (Cass. cit.; v. anche Cass., Sez. un., n. 22232 del 2016 e la giurisprudenza ivi richiamata).

3.2. Alla stregua di tali principi deve escludersi che nel caso in esame la sentenza impugnata sia affetta da nullità poiché, in primo luogo, vi è stata la pronuncia anche con riguardo al secondo motivo di appello, in quanto, proprio in relazione al secondo motivo di appello ha fatto riferimento alle aperture legislative, in adeguamento alle sentenze della Corte di Giustizia, che volevano favorire la inversione contabile, con riguardo al completamento di edifici anche al di fuori della tipologia del subappalto tipico, ma ha richiamato pure la necessità di attenersi al dato sostanziale ed alla natura sostanziale della prestazione con riguardo al settore di svolgimento dell'attività ma pure alla tipologia della prestazione resa.

3.3. In ogni caso non si deve trascurare che si tratta di sentenza di appello pienamente confermativa di quella di primo grado che aveva già affrontato questa tematica e che la sentenza di appello premette e fa proprie, condividendole, le argomentazioni del giudice di primo grado per cui non si può parlare di omessa pronuncia. Ed anche sotto tale profilo, avendo altresì riguardo alla motivazione della sentenza di primo grado che aveva già preso in esame tutti i motivi del ricorso iniziale del contribuente, non si può parlare di motivazione apparente della sentenza di appello, posto che la stessa segue un preciso iter logico affrontando tutti i temi posti dalla causa senza contraddizioni interne mentre eventuali ulteriori argomenti superflui o irrilevanti non comportano certamente la nullità della sentenza.

4. Con il terzo motivo la Agenzia si duole di violazione e falsa applicazione degli artt. 17 del DPR n. 633 del 1972 e 2697 cc, in relazione all'art. 360 n. 3 cpc, poiché, avendo il contribuente invocato il regime del reverse charge, avrebbe dovuto dimostrarne i presupposti di applicabilità con riguardo ad un contratto di appalto e non di mera fornitura con posa in opera, mentre aveva errato la sentenza di appello nel ritenere corretta la applicazione del regime di inversione contabile al contratto di fornitura, tra l'altro trascurando che la stessa contribuente aveva sostenuto di avere emesso le fatture sia come appaltatore che come subappaltatore, pur non potendo tale regime trovare applicazione per l'appaltatore.

5. Con il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 350 n. 5 cpc, omesso esame su un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione fra le parti costituito dalla natura dei contratti (fornitura o subappalto) in forza dei quali la contribuente aveva compiuto le operazioni fatturate.

6. Infine, con il quinto motivo lamenta violazione e falsa applicazione degli artt. 17 del DPR n. 633 del 1972, 2697, 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 n. 3 cpc, poiché il settore edilizio doveva essere identificato con le attività indicate nella tabella Atecofin, che costituiva la ricezione della tabella ISTAT delle attività economiche (ATECO) con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. per cui aveva errato la sentenza impugnata allorchè aveva ritenuto di doversi attenere al dato sostanziale ed alla natura della prestazione.

7. Premesso, quanto al quarto motivo, che si può parlare di vizio ai sensi del n. 5 dell'art. 360 cpc allorchè sia stato completamente trascurato l'esame di un fatto in senso naturalistico che avrebbe potuto portare a diversa soluzione della controversia (il che non è per quanto riguarda la natura del contratto intercorso fra la parte committente e la parte esecutrice dell'opera, che integra una qualificazione giuridica), non sussiste peraltro, nel caso che interessa, neppure l'omesso esame della natura del contratto che costituiva oggetto del secondo motivo di appello, posto che la sentenza impugnata, come già rilevato, nel confermare e fare propria integralmente la motivazione della sentenza di primo grado, ha esaminato e respinto la tesi dell'Agenzia per cui la fornitura e posa in opera di opere di

chiusura degli immobili sarebbero state escluse dal regime di inversione contabile in quanto mera cessione di beni, trattandosi invece di una prestazione di servizi, come tale rientrante nel regime della inversione contabile. Su tale specifico punto, come trascritto dalla stessa Agenzia ricorrente a pagina 5 del ricorso per cassazione, la sentenza di primo grado aveva infatti specificamente ritenuto che la fornitura e messa in opere delle chiusure dei capannoni erano indispensabili per la realizzazione dell'opera edilizia e comportavano un impiego di mano d'opera di costo spesso superiore a quello del materiale impiegato e che *"comunque oggetto del contratto non era la sola fornitura di materiali, sicchè non era corretto parlare di una attività principale e attività accessoria, bensì di un'unica prestazione"*.

7.1. Vi è stata quindi, da parte delle sentenze di merito, una qualificazione del contratto intervenuto fra la società (omissis) e la sua committente (omissis) che ha consentito di inquadrarlo fra "le prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore", in base alla previsione di cui all'art. 17, comma 6 lett. a) del DPR n. 633 del 1972, nel testo risultante a seguito della modifica di cui alla legge del 24/12/2007 n. 244, in vigore dal 1.1.2008, applicabile ratione temporis nel caso in esame. Ed in proposito è opportuno anticipare, con riguardo al terzo motivo di ricorso, che non sussiste neppure il preteso errore della sentenza di appello nel ritenere corretta la applicazione del regime di inversione contabile al contratto di fornitura, *consistente nell'aver trascurato che la stessa contribuente aveva sostenuto di avere emesso le fatture sia come appaltatore che come subappaltatore, pur non potendo tale regime trovare applicazione per l'appaltatore*, poiché la contribuente non ha mai sostenuto nelle proprie difese di avere svolto attività promiscua di appaltatore o subappaltatore, essendo invece limitata, come risulta dal ricorso e dal controricorso, a trascrivere il testo legislativo, sopra riportato, che fa riferimento all'appaltatore principale o ad altro subappaltatore.

7.2. Ciò posto e passando ai pretesi vizi di violazione di legge con riguardo alla decisione adottata dalla sentenza impugnata in relazione ai due iniziali motivi di ricorso dedotti dalla contribuente con riguardo alla sussistenza o meno del presupposto soggettivo e del presupposto oggettivo previsti dall'art. 17 del DPR n. 633 del 1972, si deve rilevare che gli stessi sono ugualmente insussistenti.

7.3. E' opportuno ancora premettere che la giurisprudenza di questa Corte, in tema di inversione contabile, ha ritenuto che il meccanismo del cd. "reverse charge" interno, previsto, tra l'altro, dall'art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972 per le prestazioni di servizi del settore edilizio, è volto a contrastare le possibili frodi dovute al mancato versamento dell'imposta da parte delle imprese edili, dopo che queste ne abbiano addebitato l'importo ai committenti; pertanto, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti

l'esistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi per l'assolvimento dell'IVA mediante il regime dell'inversione contabile, spetta al contribuente, in base ai principi generali che riguardano regimi che si discostano da quelli ordinari, fornire elementi idonei a dimostrarne la sussistenza e la natura delle operazioni, in conformità al principio di vicinanza della prova (v. per tutte, da ultimo, Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 14999 del 15/07/2020 Rv. 658359 - 02). Ed è stato altresì aggiunto che, nel sistema dell'inversione contabile, l'obbligo di autofatturazione e le relative registrazioni assolvono una funzione sostanziale, in quanto, compensandosi a vicenda con l'assunzione del debito avente ad oggetto l'IVA a monte e la successiva detrazione della medesima imposta a valle, comportano che non permanga alcun debito nei confronti dell'Amministrazione, e consentono i controlli e gli accertamenti fiscali sulle cessioni successive; ne consegue che, in tal caso, ai fini del disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA da parte dell'amministrazione finanziaria, è ammessa anche la prova mediante presunzioni, gravi, precise e concordanti, con conseguente inversione dell'onere probatorio sul contribuente (v. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 12649 del 19/05/2017 Rv. 644152 - 01).

7.4. Tuttavia i sopraindicati principi vanno coordinati - secondo una giurisprudenza costante della Corte di Giustizia - con il principio fondamentale della neutralità dell'IVA il quale esige che la detrazione dell'IVA pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo, e che i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, come quelli previsti nel capo 1 del titolo X della direttiva IVA, intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», mentre i requisiti formali del suddetto diritto disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, come nel caso degli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione (C. Giust. 28.07.2016, C-332/15, punto 45 e 47 e la giurisprudenza ivi cit.). Tali principi trovano necessariamente applicazione anche in caso di autofatturazione, giacché le relative registrazioni, anche nel caso di "reverse charge", assolvono una funzione sostanziale, in quanto, compensandosi a vicenda, con l'assunzione del debito avente ad oggetto IVA a monte e la successiva detrazione dell'IVA a valle, comportano che non permanga alcun debito nei confronti dell'Amministrazione, e consentono i controlli e gli accertamenti fiscali sulle cessioni successive (cfr. Cass. n. 24022/2013; Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 12649 del 19/05/2017 Rv. 644152 - 01).

7.5. Si tratta di principi che si applicano in primo luogo con riferimento agli acquisti intracomunitari, considerato che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata, nonostante l'inadempimento di taluni obblighi formali, se sono soddisfatti tutti gli obblighi sostanziali, di cui le violazioni formali non impediscano la prova certa, sicché il diritto alla detrazione non può essere negato nei casi in cui, pur non avendo l'operatore nazionale applicato la procedura d'inversione contabile ("reverse charge") ed in particolare avendo omissis la doppia registrazione delle fatture integrate o autofatture nei registri di cui agli artt. 23 e 25 del d.P.R. 26 ottobre 1972,



n. 633, è, comunque, dimostrato, o non controverso, che gli acquisti siano fatti da un soggetto passivo IVA e che le merci siano finalizzate a proprie operazioni imponibili, salvo che da ciò consegua l'effetto d'impedire la prova dell'adempimento dei requisiti sostanziali (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7576 del 15/04/2015 Rv. 635176 – 01; Sez. 5 -, Sentenza n. 16367 del 30/07/2020 Rv. 658409 – 01; Sez. 5 -, Ordinanza n. 15143 del 16/07/2020 (Rv. 658548 – 01).

7.6. Per converso, le operazioni di cessione compiute in regime d'inversione contabile, ancorché effettuate sotto l'apparente osservanza dei requisiti formali, sono indetraibili in caso di violazione degli obblighi sostanziali, ove venga meno la corrispondenza, anche solo soggettiva, dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata, con conseguente inesistenza dell'obbligo di corrispondere l'imposta indicata in fattura (v. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 2862 del 31/01/2019 Rv. 652333 – 01: Fattispecie relativa ad operazioni di cessione di rottami, qualificate come soggettivamente inesistenti in quanto rese da una mera cartiera; v. anche Cass. sentenza 17/01/2018, n. 958 per cui, in caso di operazioni imponibili soggettivamente inesistenti, compiute in regime di reverse charge, l'Amministrazione finanziaria può legittimamente operare il recupero delle detrazioni Iva, poiché, in presenza di operazioni inesistenti, il concessionario in regime di reverse charge perde comunque il diritto alla detrazione stante l'applicazione al caso di specie dell'art. 6, co.9-bis3, d.lgs 471/1997).

7.7. Ai suddetti coordinati principi si è uniformata questa Corte con le sentenze n. 10819 del 05/05/2010; n. 20486 del 06/09/2013; n. 5072 del 13/03/2015; n. 7576 del 15/04/2015 e successive sopra indicate. In particolare, con la succitata sentenza n. 7576/2015, questa Corte, riportandosi integralmente ai principi della Corte di Giustizia sul caso <sup>(omissis)</sup>, ha chiarito e precisato che l'Agenzia delle Entrate dispone di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza o meno dei requisiti sostanziali, con la conseguenza che il diritto alla detrazione non può mai essere negato nei casi in cui il contribuente non abbia applicato o non abbia correttamente applicato, la procedura dell'inversione contabile "avente normalmente natura formale e non sostanziale", in tal modo accordando convalida nazionale a quell'orientamento già emerso con la giurisprudenza comunitaria, in base al quale non bisogna mai compromettere la neutralizzazione bilaterale dell'IVA. Da ultimo, i giudici di legittimità si sono espressi in maniera conforme anche con la recente ordinanza, 30 gennaio 2018, n.2266, con cui è stato ribadito che "secondo gli insegnamenti in materia della Corte di Giustizia (v. fra le altre Corte di Giustizia 8 maggio 2008, in cause riunite C-95/07 e C-96/07), il diritto di detrazione è connesso alla effettività dell'operazione (requisito sostanziale) e non può essere subordinato al rispetto di adempimenti od obblighi meramente formali; con la conseguenza che se l'Autorità fiscale dispone già delle informazioni necessarie per dimostrare che il cessionario/committente, in quanto destinatario delle operazioni soggette a reverse charge, è il debitore d'imposta e che l'operazione è effettivamente stata realizzata, risulta irrilevante la circostanza che il debitore d'imposta abbia ricevuto e registrato la fattura emessa dal fornitore nella contabilità

generale senza aver proceduto agli adempimenti ai fini Iva" (integrazione della fattura o autofattura). In altre parole, se l'operazione non è stata occultata e se l'Amministrazione fiscale non ha trovato ostacoli nella sua ricostruzione, l'infrazione è formale e, dunque, la detrazione non può essere negata al soggetto passivo, poiché il risultato fiscale finale sarebbe stato comunque identico sul piano impositivo per effetto della prevista neutralizzazione bilaterale dell'Iva (Cass. 7576/2015).

7.8. In ogni caso tali principi sono stati recepiti anche dai documenti di prassi della Agenzia delle Entrate, che, ad esempio, con la risoluzione n. 56/E/2009, ha ritenuto che eventuali inadempienze accertate a carico del contribuente che non hanno generato danni erariali, poiché il risultato fiscale sarebbe stato comunque identico sul piano impositivo per effetto della prevista neutralizzazione bilaterale dell'IVA, non devono mai far cadere il meccanismo del reverse charge.

7.9. Passando quindi all'esame del terzo e quinto motivo di ricorso, che sono stati proposti ai sensi dell'art. 360 n. 3 cpc., è opportuno precisare che, in tema di ricorso per cassazione, tale vizio consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e quindi implica necessariamente un problema interpretativo della stessa (v., per tutte, Cass. Sez. 6 - 2, Ordinanza n. 24054 del 12/10/2017 Rv. 646811 – 01; Sez. L, Sentenza n. 16698 del 16/07/2010 Rv. 614588 – 01), mentre non è proponibile qualora si deduca la erronea ricostruzione della fattispecie concreta da parte della sentenza impugnata poiché ciò attiene al merito della causa sul quale non può spingersi il sindacato di legittimità.

7.10. Orbene, quanto al quinto motivo di ricorso, pur non avendo la ricorrente abbandonato la tesi delle necessità per l'emittente della fattura, al fine di potere accedere al regime della inversione contabile, di essere iscritto statisticamente con uno dei codici ATECO nel settore edilizio, si sofferma anche sul fatto che sarebbe pur sempre necessario che l'attività normale dell'emittente della fattura rientri in uno dei codici Atecofin previsti per l'edilizia per cui avrebbe errato la CTR a ritenere di dovere dare prevalenza all'aspetto sostanziale dell'attività svolta anche se non conforme al codice ATECO.

7.11. In realtà la sentenza impugnata parte dal presupposto che la attività esercitata dalla società (omissis), in conformità a quella rappresentata nelle fatture in contestazione, rientrava oggettivamente nel settore edilizio e più in generale in quello del completamento di edifici e di installazione di impianti in edifici esistenti ai quali la legislazione aveva poi con il tempo esteso espressamente il regime della inversione contabile. Ed in effetti è rimasto provato da parte della contribuente, attraverso i contratti e le fatture presentate dalla società e non è stato mai neppure contestato dalla Agenzia delle Entrate, che si trattava di porte e portoni tagliafuoco e rampe di carico con relativo trasporto e montaggio e quindi di attività di completamento dell'edificio.

7.12. Sul punto, l'art. 17, sesto comma, lett. a), del DPR 633/72, come sostituito dall'art. 1 comma 44, della legge finanziaria per il 2007, ha esteso il regime IVA dell'inversione contabile anche a talune prestazioni di servizi rese nel settore edile, in particolare, detto regime "si applica alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore". La stessa circolare dell'Agenzia delle Entrate n.37 del 29 dicembre 2006 ha chiarito che il meccanismo dell'inversione contabile opera in relazione alle prestazioni rese, anche se in via non esclusiva o prevalente, da soggetti subappaltatori ad imprese edili che operano come appaltatori o, a loro volta, come subappaltatori; e, per quanto concerne l'individuazione del settore edile, la medesima circolare ha precisato che sia l'appaltatore che il subappaltatore devono operare nel settore di attività riconducibile alla sezione F (costruzioni) della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004, trasfuso nella sezione F della Tabella ATECO 2007, rammentando, per agevolare l'individuazione del presupposto oggettivo per l'applicazione del meccanismo del "reverse charge", che peraltro *le attività di costruzione comprendono anche i lavori generali di costruzione, i lavori speciali di costruzione per edifici e opere di ingegneria civile, i lavori di completamento di un fabbricato, i lavori di installazione in esso di servizi. Sono, pertanto, interessati dal regime del "reverse charge" i nuovi lavori, le riparazioni, i rinnovi e i restauri, le aggiunte e le alterazioni, la costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere, nonché le costruzioni temporanee.* Sulla base di queste considerazioni, la successiva Risoluzione n. 154/E del 05/07/2007 ha poi ritenuto che anche l'attività di installazione di impianti idraulico sanitari debba essere considerata "attività resa nel comparto delle costruzioni" in quanto riconducibile alla voce 45.31.0 della Tabella ATECOFIN 2004 ed ugualmente per quanto riguarda le prestazioni di installazione e manutenzione di impianti antincendio che interessino un immobile poichè l'attività può essere correttamente inquadrata nella voce 45.31.0 della Tabella ATECOFIN 2004, corrispondente alla voce 43.22.03 della Tabella ATECO 2007. Con la risoluzione n. 173 E del 24 aprile 2008, intervenuta nel corso della annualità di imposta in contestazione, la Agenzia delle Entrate ha infine ribadito che in relazione alle prestazioni dipendenti da appalti e subappalti il codice di attività non sia decisivo ai fini dell'applicazione del reverse charge, poichè non rileva se sia stato dichiarato un codice ATECO rientrante nella sezione F bensì ~~alla~~ *la* attività effettivamente svolta che, se è riconducibile *nella sostanza* ad un codice ATECO, rende comunque applicabile il regime dell'inversione contabile.

7.13. La tesi della Agenzia contribuente per cui la sentenza impugnata avrebbe violato o falsamente applicato l'art. 17 del DPR n. 633 del 1972 e comunque le regole sull'onere della prova, poichè sarebbe stato necessario che la società (omissis) fosse iscritta con uno dei codici ATECO e che in ogni caso avesse esercitato una attività edilizia, si infrange quindi in primo luogo con gli accertamenti di fatto svolti dai giudici di merito secondo cui l'Ufficio aveva avuto la disponibilità nella fase del controllo di tutta la documentazione, addirittura di quella dell'emittente, posta a base della registrazione contabile ed aveva così

potuto verificare che si trattava di attività che rientrava in quella edilizia dal punto di vista sostanziale indipendentemente dal codice dichiarato dalla società (omissis)

7.14. La sentenza impugnata si è quindi attenuta a corretti principi giuridici con riguardo alla divisione dell'onere della prova, alla neutralità dell'IVA, alla mancanza di qualsiasi evasione ed alla correttezza anche formale delle registrazioni contabili che trovavano perfetta corrispondenza fra le due parti contrattuali, derivanti pure dalla giurisprudenza comunitaria, fra l'altro recepiti da ripetuti e concordanti documenti di prassi della stessa Agenzia delle Entrate, per cui era irrilevante il codice ATECO, dovendosi avere riguardo all'esercizio sostanziale di attività rientrante in quella edilizia, alla quale era assimilabile quella di completamento degli edifici, sulla base del criterio sostanziale che superava quello esclusivamente formale della registrazione ATECO, anche in considerazione dell'ulteriore principio (che la Agenzia ricorrente ha qualificato nel ricorso – erroneamente – come influente), ugualmente risultante dalla risoluzione n. 56/E/2009, per cui eventuali inadempienze accertate a carico del contribuente che non hanno generato danni erariali, poiché il risultato fiscale sarebbe stato comunque identico sul piano impositivo per effetto della prevista neutralizzazione bilaterale dell'IVA, non devono mai far cadere il meccanismo del reverse charge.

7.15. La ricorrente, per converso, pur dando atto che non vi era stata evasione in materia di IVA e riconoscendo che le registrazioni contabili rispettavano per entrambe le parti contrattuali quelle formali e sostanziali previste in materia di inversione contabile, sostiene soltanto che, se la registrazioni fossero state quelle ordinarie, la società (omissis) avrebbe dovuto versare l'IVA, senza però considerare il principio di neutralità dell'IVA e che la qualificazione della attività della (omissis) come attività edilizia è avvenuta sulla base di un motivato giudizio di fatto che non poteva essere contestato sotto il profilo della violazione di legge.

7.16. Il quinto motivo di ricorso deve essere quindi rigettato, al pari del terzo motivo con cui si contesta la inapplicabilità del regime di inversione contabile, per violazione dell'art. 17 del DPR n. 633 del 1973, essendo l'oggetto delle fatture, secondo la tesi della Agenzia ricorrente, delle cessioni di beni e non invece prestazioni di servizi.

7.17. Anche sotto tale profilo, premesso che le sentenze di merito non hanno operato alcuna inversione dell'onere della prova poiché hanno sostenuto che tale onere era stata assolto dalla società contribuente la quale aveva presentato tutta la documentazione dimostrativa dei contratti e delle prestazioni rese, i giudici di merito hanno ritenuto, con valutazione di fatto, che si fosse trattato di prestazioni di servizi unitari, compresa la mano d'opera il cui valore poteva superare quello dei materiali impiegati, nell'ambito di un contratto di subappalto, il che rende inammissibile la censura di violazione di legge proposta dalla Agenzia delle Entrate.

8. Conseguenze da quanto sopra esposto il rigetto del ricorso.

9. Fermo restando il regolamento delle spese del giudizio di merito già disposto dalla Commissione Tributaria Regionale, consegue altresì la regolazione secondo soccombenza delle spese del giudizio di cassazione in favore della società contribuente. Non sussistono i presupposti per la applicazione dell'art. 13, comma 1-quater, del d.p.r. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, in ordine al raddoppio del contributo unificato, poichè si tratta di ricorrente che è esentato dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo

P. Q. M.

La Corte, rigetta il ricorso e condanna la Agenzia delle Entrate a rimborsare alla (omissis) le spese del giudizio di cassazione, che liquida in complessivi euro 5.600,00, oltre 200 euro a titolo di rimborso spese, 15% per spese forfettarie, IVA e CPA.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta sezione civile della Corte Suprema di Cassazione, il 14 aprile 2021.

Il Presidente

Dott. Ernestino Luigi Bruschetta

*Ernestino Bruschetta*

