Sentenza del 20/06/2019 n. 16543 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate ricorre con tre motivi per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, in epigrafe, che ha accolto l'appello proposto dalla società contribuente avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pescara.

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata evince che: la società contribuente, in quanto soggetto non residente in Italia, aveva presentato all'Agenzia delle entrate, nel giugno del 2007, un'istanza di rimborso dell'Iva, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38-ter, in relazione agli acquisti di beni e servizi accessori da essa compiuti; l'Agenzia delle entrate aveva emesso provvedimento di diniego, avendo verificato che la società contribuente aveva posto in essere, durante il periodo di imposta in esame, operazioni attive in Italia, in particolare prestazioni di servizi di alloggio in favore dei propri clienti in piazzole di sosta destinate ad area per campeggio il cui diritto di utilizzo era stato dalla stessa acquistato; avverso il suddetto provvedimento la società contribuente aveva proposto ricorso che era stato rigettato dal giudice di primo grado; avverso la suddetta pronuncia la società contribuente aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, ha accolto l'appello.

In particolare, ha ritenuto che: nella vicenda in esame, doveva darsi rilevanza alla circostanza che la società contribuente aveva svolto un servizio turistico composito, consistente nell'organizzazione, promozione, noleggio di tende e case mobili, di sua proprietà, da utilizzare in apposite piazzole site in diverse mete turistiche, con l'ausilio, in loco, di personale dipendente; in questo contesto, la locazione delle piazzole di sosta in Italia costituiva solo una parte accessoria all'unitaria e ben più complessa prestazione di servizi, la cui attività principale era svolta in Olanda; utilizzando i criteri interpretativi circa la prevalenza economica delle prestazioni, doveva ritenersi che l'attività per la quale era stato chiesto il rimborso aveva natura accessoria rispetto a quella, prevalente, svolta dalla società contribuente presso la propria sede in Olanda.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate affidato a tre motivi di censura, cui ha resistito la società con controricorso, contenente ricorso incidentale al quale ha a sua volta resistito l'Agenzia con controricorso.

L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria.

La società contribuente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Per ragioni di ordine logico sistematico si ritiene di dovere esaminare unitamente il primo e terzo motivo di ricorso.

1.1 Con il primo 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) e art. 38-ter, per avere ritenuto che la prestazione di servizi eseguita dalla contribuente non costituiva operazione attiva, con conseguente sussistenza del diritto al rimborso, in considerazione del fatto che, dovendosi tener conto dell'unitarietà della prestazione svolta, assumeva rilevanza prioritaria l'attività svolta in Olanda.

1.2. Con il terzo 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) e art. 38-ter, sotto il profilo della violazione dei principi di diritto affermati dalla Corte di giustizia.

1.3. I motivi sono fondati.

Nella vicenda in esame, è del tutto pacifico che la società contribuente, oltre che cedere in favore dei propri clienti il diritto di utilizzare le piazzole di sosta, svolgeva una serie di attività, ora in Olanda (promuovere, gestire, organizzare e vendere l'attività, essere proprietaria delle tende e della case mobili, mettere a disposizione personale dipendente olandese all'interno dei campeggi), ora in Italia (fornire ai clienti l'attrezzatura necessaria per il soggiorno all'interno dei campeggi e ivi svolgere attività di assistenza con proprio personale qualificato).

La sentenza impugnata ha ragionato nel senso dell'unitarietà della prestazione resa, stante la natura composita dell'attività svolta, ritenendo che la prestazione prevalente non fosse quella svolta in Italia, ma in Olanda, con conseguente insussistenza della territorialità della prestazione di servizi.

Il parametro normativo di riferimento è costituito dalla previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 ter, applicabile ratione temporis, secondo cui, I soggetti domiciliati e residenti negli Stati membri dell'Unione Europea, che non si siano identificati direttamente ai sensi dell'art. 35-ter e che non abbiano nominato un rappresentante ai sensi dell'art. 17, comma 2, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza, che non hanno effettuato operazioni in Italia, ad eccezione delle prestazioni di trasporto e relative prestazioni accessorie non imponibili ai sensi dell'art. 9, nonchè delle operazioni indicate nell'art. 17, commi 3, 5, 6 e 7, e nell'art. 74, commi 7 e 8, del presente decreto e nel D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 44, comma 2, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, possono ottenere, in relazione a periodi inferiori all'anno, il rimborso dell'imposta, se detraibile a norma dell'art. 19 del presente decreto, relativa ai beni mobili e ai servizi importati o acquistati (..).

La suddetta previsione normativa, quindi, esclude il diritto al rimborso nel caso in cui il soggetto ha svolto prestazioni attive in Italia.

E' sotto questo ulteriore profilo, quindi, che occorre procedere, verificando se, nella fattispecie, può sostenersi che la contribuente aveva svolto operazioni attive in Italia, con conseguente insussistenza del diritto al rimborso.

L'ulteriore parametro normativo di riferimento è quindi individuabile nella previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4), lett. a), nel testo in vigore ratione temporis, secondo cui: "In deroga al comma 2 e 3: a) le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando l'immobile è situato nel territorio stesso".

Va osservato che la suddetta previsione normativa, al fine di definire il criterio della territorialità delle prestazioni di servizi, deroga alla previsione generale di cui ai commi precedenti, che individua, quali criteri di collegamento, il luogo di domicilio o di residenza o di stabile organizzazione dei soggetti che rendono le suddette prestazioni.

L'applicazione della previsione normativa in esame al caso di specie deve tenere conto della circostanza che le prestazioni di servizi rese dalla società contribuente hanno avuto ad oggetto immobili siti in Italia (le piazzole di sosta destinate a campeggio), sicchè non può sussistere il diritto al rimborso fatto valere dalla contribuente, tenuto conto che, come detto, nell'anno in questione la stessa risulta avere compiuto operazioni attive in Italia, quali, per l'appunto, le suddette prestazioni di servizio su beni immobili.

Viene quindi in esame la considerazione espressa dal giudice del gravame, sostenuta dalla contribuente nel presente controricorso, in ordine alla necessaria valutazione dell'unicità della prestazione complessivamente svolta.

Si è detto, a tal proposito, che la previsione normativa in esame dispone la prevalenza, nella individuazione del luogo di esecuzione della prestazione di servizi, all'esecuzione di prestazioni di servizi su beni immobili ed è indiscusso che, nella fattispecie, gli immobili ove la prestazionè. di servizi erano eseguite erano siti in Italia.

Le considerazioni espresse dal giudice del gravame in ordine alla all'unicità della prestazione ed alla prevalenza della prestazione svolta in Olanda non sono in linea con le previsioni normative di riferimento, non potendo tali argomenti far venire meno la prevalenza del criterio di collegamento sopra indicato nel caso di specie.

Va osservato, in primo luogo, che la individuazione del luogo delle prestazioni di servizi trovava una specifica disciplina nella Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/Cee, il cui testo, relativamente alla materia in esame, è rimasto identico anche nel testo della successiva Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/Cee.

In particolare, nell'art. 9 era previsto che "1. Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza

abituale. 2. Tuttavia a) il luogo delle prestazioni di servizi relative a un bene immobile, incluse le prestazioni di agente immobiliare e di perito, nonchè le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori immobiliari come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è quello dove il bene è situato".

Va osservato che, nella regola generale di cui al primo paragrafo, erano indicati, quali criteri di collegamento, il luogo della sede o della stabile attività ovvero del domicilio o della residenza abituale, con la precisazione che gli stessi dovevano essere tenuti presenti anche se dagli stessi la prestazione aveva solo avuto inizio (a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa).

Invece, con specifico riferimento al luogo delle prestazioni di servizio relative a un bene immobile, quest'ultimo criterio è identificato come elemento esclusivo, senza ulteriori e diverse considerazioni, assumendo rilevanza, di per sè, la oggettiva realizzazione delle prestazioni di servizi relative ad un bene immobile, non potendosi, in questo caso, porsi alcuna incertezza relativa al luogo di esecuzione, stante la stabilità del bene presso cui la prestazione viene svolta.

Sotto tale profilo, non assume rilevanza la circostanza, tenuta in considerazione dal giudice del gravame, che parte della prestazione era eseguita in Olanda, posto che trova applicazione lo specifico criterio di collegamento indicato dalla suddetta direttiva, poi introdotto nell'ordinamento interno dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4), lett. a), sopra citato.

Nè, d'altro lato, possono ritenersi conferenti le considerazioni in ordine alla necessaria verifica della unicità della prestazione e, quindi, della prevalenza, nell'ambito dell'operazione complessivamente svolta, dell'attività eseguita in Olanda.

E' vero che la Corte di giustizia, con diversi interventi, ha posto l'accento sulla necessaria verifica dell'unicità della prestazione realizzata, affermando che quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare, da un lato, se ci si trovi di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione e, dall'altro, se, in quest'ultimo caso la detta prestazione unica debba essere qualificata come cessione di beni o come prestazioni di servizi (2 maggio 1996, causa C-231/94); 29 marzo 2007, causa C-111/05). Tali considerazioni, tuttavia, sono state espresse dalla Corte di giustizia non al fine di valutare, come invece intende il giudice del gravame, se possa dirsi superabile il criterio di collegamento di cui all'art. 9, paragrafo 2, della Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/Cee, relativo alla individuazione del luogo ove si trova l'immobile nel caso di prestazioni di servizi, ma per definire quando una operazione debba essere qualificata cessione di beni ovvero prestazioni di servizi, affermando che, in questo caso, si deve procedere ad una valutazione unitaria, sotto il profilo economico, del complesso delle attività eseguite.

Si tratta, quindi, di una prospettiva diversa rispetto a quella in esame.

La sentenza censurata, quindi, laddove ha ritenuto che, in caso di esecuzione di prestazione, di servizi rese su immobili siti Italia, doveva comunque darsi prevalenza alle ulteriori prestazioni svolte dalla società contribuente in Olanda, non è conforme alle previsioni normative sopra indicate.

Per completezza, va precisato che non assumono rilevanza le modifiche introdotte dal D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, art. 1, che ha introdotto il D.P.R. n. 33 del 1972, art. 7 quater, prevedendo che: "In deroga a quanto stabilito dall'art. 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato".

L'espresso inserimento, invero, della fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio fra le ipotesi per le quali deve dirsi sussistente una prestazione di servizi relativi a beni immobili, ha valore esemplificativo della generale previsione della prestazione di servizi relativi a beni immobili, non introducendo elementi di peculiarità da cui potere evincere una funzione innovativa rispetto alla portata precettiva della previsione generale.

2. Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio relativo alla mancata qualificazione dell'attività della svolta dalla contribuente quale "agenzia di viaggi".

L'accoglimento del primo e terzo motivo ha valore assorbente sul presente motivo di ricorso.

3. Ne consegue, inoltre, l'inammissibilità, per carenza di interesse, del ricorso incidentale condizionato proposto dalla controricorrente, atteso che, come detto, ai fini della definizione della presente controversia assume valenza la circostanza che la società contribuente ha svolto operazioni attive in Italia su beni immobili, risultando quindi irrilevante la questione della natura dell'attività svolta dalla società contribuente quale agenzia di viaggi in Olanda. In conclusione, il primo e terzo motivo di ricorso vanno accolti, assorbito il secondo e dichiarato inammissibile il ricorso incidentale condizionato, con cassazione della sentenza e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, va rigettato il ricorso introduttivo di primo grado proposto dalla contribuente, con condanna della controricorrente al pagamento delle spese di lite del presente giudizio.

Sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese di lite relative ai giudizi di merito.

Si dà atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dell'art. 13 cit., comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte: accoglie il primo e terzo motivo di ricorso, assorbito il secondo, dichiara inammissibile il ricorso incidentale condizionato, cassa la sentenza impugnata e, non essendo necessari

ulteriori accertamenti in fatto, rigetta il ricorso introduttivo di primo grado proposto dalla contribuente.

Compensa interamente le spese di lite relative ai giudizi di merito. Condanna la controricorrente al pagamento in favore della ricorrente delle spese di lite relative al presente giudizio che si liquidano in complessive Euro 6.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Si dà atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dell'art. 13 cit., comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 4 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 20 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza