Sentenza del 05/10/2019 n. 31770 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con la sentenza d'appello in epigrafe, la CTR del Lazio accoglieva il gravame erariale avverso la sentenza della CTP di Roma n. 36/11/2010, con la quale era stato annullato, su ricorso della contribuente, l'avviso di accertamento per Irpeg e IVA afferenti l'anno 2003, in relazione al disconoscimento dei presupposti per la fruizione dell'agevolazione prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, su fatture concernenti lavori eseguiti presso il porto di (OMISSIS).

3. La N. s.r.l. ha affidato il suo ricorso a quattro motivi; l'Agenzia delle entrate ha depositato controricorso. N. s.r.l. si è, altresì, difesa con memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 7, 9, n. 6, e 21, in combinato disposto con il D.L. n. 90 del 1990, art. 3, comma 13, conv. con L. n. 165 del 1990, per avere la CTR erroneamente ritenuto che i lavori eseguiti dalla N. non avessero ad oggetto impianti portuali già esistenti;

2. Con il secondo mezzo, la ricorrente si duole della omessa o insufficiente motivazione di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere la CTR trascurato di descrivere il ragionamento logico-giuridico in base al quale ha ritenuto che le prestazioni svolte dalla N. non fossero da considerare rientranti tra quelle disciplinate dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, n. 6;

3. Con la terza censura, la ricorrente contesta la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 7, 9, n. 6, e 21, in combinato disposto con il D.Lgs. n. 546 de1 1992, artt. 22 e 34, art. 2697 c.c., artt. 115 e 116 c.p.c., artt. 24 e 111 Cost., per avere la CTR erroneamente ritenuto che le condizioni di applicabilità della normativa in materia di esenzione dell'IVA debbano risultare esclusivamente dalla fattura fiscale.

4. Con il quarto motivo di ricorso, la ricorrente lamenta l'omessa o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere la CTR tralasciato di specificare le ragioni per le quali "è stato dato ingresso nel processo ad una regola non codificata dall'ordinamento ed in palese contrasto con le generali norme in

tema di istruzione probatoria nonchè per avere trascurato le risultanze offerte dalla documentazione versata in atti".

5. Il primo motivo di ricorso è fondato e va accolto.

6. La censura de qua agita la questione afferente al se il regime di non imponibilità previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 9, n. 6, riguardi o meno le spese relative alle prestazioni effettuate dalla N. riportate nella fattura (OMISSIS), emessa - come rammentato nella sentenza d'appello - per "lavori propedeutici prolungamento antemurale (OMISSIS)".

7. Al quesito offre risposta la corretta esegesi della disciplina di esenzione apprestata dalla legge: una lettura completa e sistematica della L. n. 165 del 1990, art. 3, e una sua interpretazione logica impongono di ritenere che tra i "servizi di rifacimento, ammodernamento e riqualificazione degli impianti..." siano da comprendere quelle di progettazione che, come nel caso che occupa, concernono l'ammodernamento e l'ampliamento di impianti portuali, nella specie attraverso un "prolungamento antemurale".

8. Invero, il testo del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, n. 6, prevede che "Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali: ... 6) i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti...". Il D.L. n. 90 del 1990, art. 3, comma 13, conv. con L. n. 165 del 1990, con norma avente valenza di interpretazione autentica, ha prescritto che "tra i servizi prestati nei porti, aeroporti, autoporti e negli scali ferroviari di confine riflettenti direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 9, n. 6, si intendono compresi anche quelli di rifacimento, completamento, ampliamento, ammodernamento, ristrutturazione e riqualificazione degli impianti esistenti, pur se tali opere vengano dislocate, all'interno dei predetti luoghi, in sede diversa dalla precedente", soggiungendo, quindi, che fra i servizi cennati "si intendono compresi, purchè resi nell'ambito dei luoghi come sopra qualificati, i servizi relativi al movimento di persone e di assistenza ai mezzi di trasporto e quelli di cui al cit. art., n. 5, prescindendo dalla definitiva destinazione doganale dei beni".

9. Delineato così il quadro normativo al quale rapportare la fattispecie, si impongono le seguenti osservazioni.

10. La citata Dis. del D.L. n. 90 del 1990, art. 3, comma 13, come convertito nella L. n. 165 del 1990, nello statuire che devono essere considerati compresi nel novero dei servizi prestati nei porti, aeroporti, autoporti e negli scali ferroviari di confine riflettenti direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti, ovvero i movimenti dei mezzi di trasporto, di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 1 n. 6, e, perciò, non imponibili, i servizi inerenti al "rifacimento, completamento, ampliamento, ammodernamento, ristrutturazione e riqualificazione degli impianti già esistenti, pur se tali opere vengano dislocate, all'interno dei predetti luoghi, in sede diversa dalla precedente", correla la sancita non imponibilità di tale ultima peculiare categoria di servizi, non già al fatto che questi vengano posti in essere nei luoghi come sopra determinati, ma. al dato che essi risultino, comunque, finalizzati alla

realizzazione all'interno di porti, aeroporti, autoporti e scali ferroviari di confine di taluno dei lavori previsti dalla norma.

11. Rebus sic stantibus, non vi è ragione di escludere, alla stregua della disposizione considerata, la non imponibilità dei servizi consistiti nella progettazione delle opere di cui trattasi, non potendo dubitarsi del fatto che essi, indipendentemente dal luogo della relativa materiale prestazione, siano direttamente finalizzati e funzionali alla realizzazione delle opere medesime.

12. Che tra i servizi di ampliamento e di ammodernamento di impianti portuali rientri, non solo l'attività di esecuzione, ma anche l'attività di progettazione - ivi compresi i saggi e i sondaggi alla stessa indefettibilmente correlati - deriva, in altri termini, precipuamente dall'applicazione del primo e fondamentale criterio di interpretazione delle norme giuridiche, ossia dall'interpretazione letterale prescritta dall'art. 12 disp. prel. c.c., comma 1, tenuto conto del tenore testuale inequivoco che contrassegna la norma di interpretazione autentica appena richiamata.

13. Rileva, peraltro, la chiara strumentalità tra l'attività di progettazione dei lavori di ammodernamento e di ampliamento degli impianti portuali - la quale si articola sul piano della migliore scienza e della miglior tecnica anche sull'effettuazione di saggi e sondaggi tesi a verificare la fattibilità dell'opera e il quomodo più efficace - e la loro esecuzione (in materia di progettazione per l'ammodernamento delle strutture aeroportuali v. Cass. n. 13810 del 2003 e Cass. n. 5798 del 2001). Detta strumentalità è così stretta ed univoca da rendere irrilevante il luogo in cui essa si svolge. L'utilizzazione dell'attività propedeutica di progettazione e dei saggi e sondaggi che la connotano, attraverso il successivo compimento delle opere progettate, è, d'altronde, inevitabilmente coincidente con il luogo in cui sorge il porto, così da renderne evidente il riflesso diretto sugli impianti già esistenti, in conformità al preciso dettato dell'art. 3, comma 13, su richiamato.

14. La sentenza d'appello risulta divaricata rispetto a siffatti principi, nella misura in cui ha testualmente escluso che "le opere di progettazione e assistenza solo connesse alle opere portuali" andrebbero "escluse dall'operatività della disposizione, come peraltro evidenziato dalla Risoluzione 554004 del 22 marzo 1993", ossia da un atto dell'Agenzia delle entrate, di declinazione unilaterale e certamente privo di precettività normativa.

15. Il ricorso va, in definitiva, accolto con riferimento al primo motivo di censura, assorbiti gli altri; la sentenza dev'essere, pertanto, cassata, con rimessione della causa alla CTR del Lazio per un nuovo esame e per la regolazione delle spese di lite, ivi comprese quelle del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto; rinvia la causa alla CTR del Lazio, in diversa composizione, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 11 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 5 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza