Sentenza del 22/03/2022 n. 9525 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. In seguito a P.V.C. emesso dalla Guardia di Finanza di Livorno nei confronti della T.O. Delta s.p.a. e trasmesso a Trieste per competenza, fu compiuta una verifica fiscale anche nei confronti della Trieste Marine Terminal s.p.a., all'esito della quale fu verificata l'emissione da parte di quest'ultima e in favore della prima di quattro fatture nel 2004 e di 12 fatture nel 2005, aventi ad oggetto la prestazione di messa a disposizione di un'area attrezzata all'interno del terminal del Molo VII del Porto di Trieste, con il titolo della non imponibilità ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 9, comma 1. Con contratto di servizi del 30/12/2003, infatti, la Trieste International Container Terminal s.p.a., tale essendo la precedente denominazione della Trieste Marine Terminal s.p.a., aveva messo a disposizione della Delta, operante, secondo le indicazioni del contratto, nel settore dei trasporti internazionali e delle attività di terminal operator, un'area attrezzata all'interno del molo VII perchè venisse adibita all'ispezione, all'esecuzione di piccole riparazioni e al lavaggio di contenitori vuoti e di mezzi di movimentazione di contenitori vuoti, rientrati dopo lo svuotamento, oltre alla dotazione di personale e mezzi necessari. In data 23/3/2009, furono notificati alla Trieste Marine Terminal s.p.a. due avvisi di accertamento, relativi rispettivamente agli anni di imposta 2004 e 2005, con i quali fu recuperata l'Iva per ciascuno dei due anni, essendo stato il rapporto intercorso con la Delta qualificato in termini di mera locazione di un bene immobile strumentale a sè stante e dunque soggetto ad Iva.

Impugnati dalla contribuente, con distinti ricorsi, i predetti atti, la C.T.P. di Trieste rigettò le domande con le sentenze nn. 152/02/11 e 151/02/11, le quali, impugnate dalla stessa contribuente, furono invece riformate dalla C.T.R. che, previa riunione degli atti di appello, accolse il gravame con sentenza n. 96/11/13.

Avverso questa sentenza, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandolo ad un unico motivo, mentre la contribuente si è difesa con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso, si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 9, comma 1, n. 6, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, per avere la C.T.R. adottato la decisione sulla base delle operazioni svolte da Delta, nell'esercizio dell'attività di impresa, in favore di terzi all'interno del Porto di Trieste, reputandole inerenti all'attività portuale, e non invece, come avrebbe dovuto, alle prestazioni afferenti al rapporto tra Delta e Trieste Marine Terminal s.p.a., senza considerare che, a mente del citato art. 9, la non imponibilità ai fini Iva dei servizi prestati impone che questi riflettano direttamente le attività portuali indicate dal legislatore nella norma e dunque siano indispensabili per il rapido spostamento delle merci, non

potendo riguardare qualsiasi attività svolta sul suolo demaniale di uno scalo navale e dunque neanche le mere operazioni di revisione di container, realizzabili anche in altro luogo e in altro tempo, come nella specie.

2.1 Il ricorso è infondato.

Si premette che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 1, n. 6, considera "i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, nonchè quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari", non imponibili Iva in quanto privi del requisito della territorialità di cui al precedente art. 7, u.c., vigente ratione temporis, in ragione della loro particolare attinenza con il movimento internazionale di persone e mezzi e il loro conseguente assoggettamento alla disciplina degli scambi internazionali.

Secondo questa Corte, in particolare, l'operatività del suddetto precetto è posto in relazione 1) al requisito oggettivo della prestazione di servizio, identificata secondo la natura descritta e lo scopo, e 2) alla individuazione del locus, assimilato, mediante fictio iuris, al territorio non statale, in cui tali prestazioni vengono eseguite e che viene identificato mediante riferimento ad un elenco tassativo di impianti relativi a settori ritenuti strategici (porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari, di confine), senza essere condizionato dal requisito soggettivo del committente dei lavori, quale soggetto titolare dei poteri di gestione (Cass., Sez. 5, 12/12/2014, n. 26183; Cass., Sez. 5, 17/10/2019, n. 26368), e talvolta dalla stessa identificazione dei luoghi di realizzazione del servizio con quelli in esso descritti (porti, aeroporti ecc.), allorquando la prestazione, pur eseguita in zona diversa, si trovi in rapporto di diretta strumentalità con i servizi (funzionamento e manutenzione degli impianti ovvero movimento dei mezzi di trasporto) descritti (vedi in tema di ampliamento e ammodernamento di impianti portuali e di prestazioni accessorie, come le fasi propedeutiche relative alla progettazione, Cass., Sez. 5, 5/12/2019, n. 31770).

E' dunque l'approccio ermeneutico sostanziale che deve guidare l'interprete nell'individuare i confini della disposizione in esame, attraverso la valorizzazione del criterio del nesso di strumentalità delle singole prestazioni con i servizi volti a garantire il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento dei mezzi di trasporto, specie ove si consideri che l'art. 9 si sottrae ai vincoli di stretta interpretazione, non avendo carattere agevolativo, ma intervenendo su uno dei presupposti dell'imposta, ossia quello della territorialità, che ne impone la debenza quando l'operazione sia destinata al circuito unionale e detassa ciò che è destinato invece al mercato estero.

Un'apertura in tal senso si è avuta del resto anche da parte dell'Agenzia delle Entrate, quando, con parere n. 95 del 25/3/2020, ha ritenuto che il duplice ordine di requisiti necessario per l'applicazione del regime di non imponibilità prescritto dal ridetto art. 9, comma 1, n. 6), ossia quello dello svolgimento delle prestazioni nell'ambito del porto e del loro riflesso sul funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero sul movimento di beni e mezzi di trasporto, debba essere letto nel senso che la connessione con gli scambi internazionali dei servizi resi, postulata dalla norma, si ponga in termini di funzionalità e possa dunque consentire di ravvisare il luogo secondario (ancorchè distante dalla zona portuale) accessorio rispetto a quello principale (negli stessi termini, parere n. 501 del 27/10/2020).

Se dunque la non imponibilità Iva ex art. 9 è riconoscibile perfino quando non sia rispettato il requisito del locus, ossia quando il servizio sia reso al di fuori dell'elenco tassativo dei settori descritti dalla norma (porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari, di confine), purchè funzionalmente collegato al "funzionamento e la manutenzione degli impianti" ovvero al "movimento di beni o mezzi di trasporto", a maggior ragione essa deve ritenersi sussistente allorquando alcune delle prestazioni rese nei suddetti impianti, ancorchè non rientranti tra i servizi previsti dall'art. 9, si trovino in rapporto di accessorietà rispetto ad altre in esso invece contemplate, atteso che la prestazione accessoria si trova a condividere con quella principale il medesimo trattamento fiscale (Corte di Giustizia, 11/1/2001, Commissione delle Comunità Europee contro Repubblica francese, C-76/99).

Orbene, il rapporto di accessorietà di una prestazione rispetto a quella principale, regolato nell'ordinamento domestico dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 12 e in quello unionale dall'art. 78, comma 1, lett. b), Direttiva 2006/112/CE, intanto sussiste, secondo la Corte di Giustizia, in quanto quella accessoria sia talmente collegata a quella principale da "formare, oggettivamente, un'unica, inscindibile cessione economica, che sarebbe artificioso scindere", (in questi termini CGUE, sentenza 16/4/2015, C-42/14, punto 31, Ministro Finansow v Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie), come quando la prima non costituisca "per i clienti un fine in sè, ma un mezzo per meglio fruire del servizio principale" (Corte di Giustizia, sentenza 27/9/2012, Field Fisher Waterhouse LLP contro Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-392/11, punto 17), senza che rilevi che le due prestazioni siano rese da soggetti differenti (in questi termini, Corte di Giustizia, 11/1/2001, Commissione delle Comunità Europee contro Repubblica francese, C76/99).

2.2 Ciò detto, deve ritenersi che la C.T.R., nel ritenere errata la valutazione operata dai giudici di primo grado sul presupposto che sia "palese che se si movimentano contenitori nell'interesse portuale è altrettanto gli stessi devono essere in buono stato, non devono inquinare l'ambiente e devono essere sottoposti ad adeguata vigilanza sul loro contenuto", sicchè "tutte queste attività di banchina sono finalizzate a consentire alle merci di essere caricate/scaricate dalle navi e in definitiva i servizi anzidetti sono inerenti e finalizzati a garantire l'attività portuale e come tali beneficiano del titolo di non imponibilità D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 9", non ha fatto altro che attenersi ai principi sopra espressi.

Se è vero, infatti, che le attività descritte in motivazione sono riferibili alla T.O. Delta e non alla contribuente, come osservato dall'Ufficio, è altrettanto vero che è in funzione di quelle attività che il contratto tra quest'ultima società e la Trieste Marine Terminal è stato stipulato, avendo avuto ad oggetto la messa a disposizione di un'area attrezzata perchè fosse adibita appunto all'ispezione, alle piccole riparazioni e al lavaggio dei contenitori, sicchè i giudici di merito non hanno inteso valorizzare le prestazioni in sè rese dalla locatrice, bensì il rapporto di strumentalità esistente tra le stesse e l'area attrezzata oggetto del contratto esaminato.

E poichè il contratto di concessione di beni in locazione, a mente del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 2, n. 1), è qualificabile come prestazione di servizi, deve ritenersi che questo, in quanto costituente il mezzo per consentire alla clientela di fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore e per la realizzazione della operazione principale (vedi Cass. Sez. 5, 30/9/2005, n.

20029), sia accessorio alle operazioni sopra descritte e soggetto, perciò, al medesimo trattamento fiscale proprio delle predette attività e sia dunque non imponibile.

Ne consegue l'infondatezza della doglianza.

3. In definitiva, il motivo deve essere rigettato. Le spese, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza e devono essere poste a carico della ricorrente.

P.Q.M.

rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.100,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00 ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 30 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 24 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza