

Sentenza del 09/02/2023 n. 3896 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle Entrate aveva notificato a V. Preference Inc., società di diritto canadese, un avviso di accertamento, relativo alla dichiarazione iva per l'anno 2010, con il quale aveva disconosciuto il rimborso iva già concesso, riprendendo a tassazione gli importi già concessi a rimborso ed irrogando le conseguenti sanzioni; in particolare, la contribuente, società di diritto canadese, aveva operato acquisendo in Italia servizi di autonoleggio per poi cederli a propri clienti esteri, cioè agenzie di viaggi canadesi che, a loro volta, inserivano tali servizi nei pacchetti turistici successivamente ceduti a consumatori finali che utilizzavano in Italia i servizi; la società aveva chiesto a rimborso l'iva corrisposta ma questa, inizialmente riconosciuta, era stata disconosciuta dall'Agenzia delle Entrate in quanto la suddetta società aveva operato come intermediario per il servizio di autonoleggio, con la conseguenza che, poichè le prestazioni erano destinate ad essere utilizzate in Italia, sussisteva il requisito della territorialità e, correlativamente, l'obbligo di sottoporre ad iva le prestazioni relative ai servizi ceduti ai clienti canadesi; avverso l'atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Roma; avverso la sentenza del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale del Lazio ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: alla fattispecie in esame non poteva applicarsi il regime speciale di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74 ter , poichè la società non aveva ceduto pacchetti turistici e, quindi, non poteva essere qualificata quale agenzia di viaggi e turismo; la società canadese non aveva alcun stabile organizzazione in Italia ed aveva operato per il tramite di un rappresentante fiscale, pertanto non poteva essere considerata un soggetto passivo in Italia; la società aveva svolto solo una attività di intermediazione, acquisendo in Italia servizi di autonoleggio per poi cederli ad agenzia di viaggio estere che, successivamente, inserivano i relativi servizi nei pacchetti turistici; non era, quindi, ravvisabile alcun presupposto di territorialità e, quindi, non era legittimo il disconoscimento del diritto al rimborso iva.

Avverso la suddetta pronuncia ha quindi proposto ricorso l'Agenzia delle entrate affidato ad un unico motivo di ricorso.

La società è rimasta intimata.

Il Pubblico Ministero in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Mauro Vitiello ha depositato le proprie conclusioni con le quali ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3) , per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, lett. f) e f) quinquies.

Evidenzia parte ricorrente che, secondo i principi di territorialità dell'iva di cui alle norme citate, le prestazioni di servizi di autonoleggio utilizzate in Italia ricadono nell'ambito del regime iva ordinario e, parimenti, anche le prestazioni di intermediazione relative al medesimo servizio seguono il medesimo regime.

Sotto tale profilo, era pacifico che i servizi di autonoleggio, acquistati e rivenduti dalla società, erano stati utilizzati in Italia, con conseguente applicazione del regime di territorialità e di applicazione dell'iva ordinaria alle operazioni di intermediazione dei servizi di noleggio di autovetture.

Il motivo è fondato.

Si evince dal ricorso nonché dall'avviso di accertamento, integralmente depositato dalla ricorrente, che la pretesa dell'amministrazione finanziaria si era basata sull'esame della dichiarazione modello iva 2010, presentata dalla società canadese Vacances Preference Inc. in data 28 settembre 2010 per il periodo di imposta 2009.

Con il suddetto atto impositivo, l'amministrazione finanziaria, dopo avere evidenziato che alla fattispecie non poteva applicarsi la disciplina di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74 ter , non essendo la società un'agenzia di viaggi e turismo, aveva comunque ritenuto di dovere procedere al recupero dell'iva sulle operazioni di servizi di noleggio di vetture da questa effettuate nei confronti di agenzie di viaggio estere, posto che, avendo svolto tale attività quale intermediatrice ed essendo stati i suddetti servizi utilizzati in Italia, avrebbe dovuto emettere fatture con addebito Iva, mentre la società aveva emesso le fatture senza indicare la propria posizione iva e senza avere addebitato l'imposta ai propri clienti esteri.

Ciò precisato, la questione di fondo della presente controversia, dunque, ha riguardo alla verifica della sussistenza dell'obbligo della società canadese Vacances Preference Inc. di emettere, nel caso di specie, fatture con iva, il che postula che le prestazioni di servizi da essa svolte erano da sottoporre al regime di territorialità dell'imposta in Italia.

Va evidenziato, a tal proposito, che, poichè l'accertamento ha riguardo al modello Iva 2010 per il periodo di imposta 2009, deve farsi riferimento al regime di territorialità per le prestazioni di servizi applicabile *ratione temporis*.

Sotto tale profilo, va fatto riferimento alla disciplina vigente nel testo anteriore alle modifiche operate dal D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, art. 1, comma 1, lett. c) , tenuto conto del regime temporale di entrata in vigore delle suddette modifiche specificamente previsto del medesimo D.Lgs. n. 18 del 2010, art. 5, comma 1 , secondo cui, per quanto di interesse, le suddette modifiche si applicano alle operazioni effettuate dal 1 gennaio 2010.

Ciò precisato, in materia di prestazioni di servizi, l'art. 7, comma 4, lett. f), prevedeva che: "(le prestazioni di servizi) derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto rese da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità stessa ovvero

domiciliati o residenti nei territori esclusi a norma del comma 1, lett. a), ovvero da stabili organizzazioni operanti in detti territori, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate".

La successiva lett. f) quinquies, poi, prevedeva che: "le prestazioni di intermediazione, relative ad operazioni diverse da quelle di cui alla lett. d) del presente comma e da quelle di cui del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 40, commi 5 e 6 , convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427 , si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano ivi effettuate, a meno che non siano commesse da soggetto passivo in un altro Stato membro dell'Unione Europea; le suddette prestazioni si considerano in ogni caso effettuate nel territorio dello Stato se il committente delle stesse è ivi soggetto passivo d'imposta".

Le due previsioni normative vanno esaminate ed interpretative unitamente, in quanto quella di cui alla lett. f), quinquies, cit., opera, come si vedrà, un completamento delle specifiche previsioni in materia di prestazioni di servizi consistenti nel noleggio di mezzi di trasporto già contenute nella lett. f).

Invero, con riferimento a quanto previsto da quest'ultima lettera, ai fini della territorialità della prestazione, qualora la prestazione di servizi ha ad oggetto il noleggio di mezzi di trasporto, nel caso in cui le stesse sono state svolte da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità (come nel caso di specie), il criterio di collegamento consiste nell'utilizzo in Italia dei suddetti mezzi di trasporto.

La lett. f), quinquies, poi, ha a specifico riferimento l'ipotesi in cui le suddette prestazioni, seppure svolte da altro soggetto, hanno a monte un'attività di intermediazione: in tal caso, il legislatore ha previsto che anche tale attività di intermediazione debba essere sottoposta al regime di territorialità se le operazioni si considerano effettuate in Italia.

In sostanza, con riferimento alla prestazione di servizi consistente nel noleggio di mezzi di trasporto, se queste sono da considerarsi effettuate in Italia in quanto ivi utilizzate, anche la prestazione di intermediazione deve essere considerata sottoposte al medesimo regime di territorialità.

Con riferimento al caso di specie, il giudice del gravame ha accertato che la società aveva svolto attività di intermediazione, avendo acquisito sul mercato italiano servizi di autonoleggio per poi cederli ad agenzia di viaggio estere che, a loro volta, procedevano ad inserire i relativi servizi all'interno di pacchetti turistici.

D'altro lato, non è posta in discussione la circostanza che le auto nolleggiate era state utilizzate in Italia, come si evince dall'atto di appello della società, riprodotto a pag. 5 del ricorso, secondo cui: "il beneficiario finale ritira, dietro presentazione di un voucher, la vettura presso il locatore italiano (cui riconsegnerà poi l'autovettura).

Pertanto, poichè la prestazione di intermediazione svolta dalla società canadese Vacances Preference Inc. consisteva nella messa a disposizione del cliente estero di servizi di autonoleggio

il quale, successivamente, erogava in favore di propri clienti i quali, a propria volta, li utilizzavano in Italia, quella prestazione era attratta al medesimo regime di territorialità della prestazione di autonoleggio svolta dal cliente estero nei confronti degli utilizzatori finali, con conseguente sottoponibilità ad iva della stessa.

Sotto tale profilo, la pronuncia censurata è viziata da violazione di legge.

Deve, quindi, essere affermato il seguente principio di diritto: "In materia di territorialità dell'iva, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. f quinquies) , applicabile *ratione temporis*, le prestazioni di intermediazione di servizi di autonoleggio svolte da una società residente all'estero in favore di società estere intermedie si considerano svolte in Italia quando i servizi, acquisiti in Italia, sono poi ceduti dalle società estere intermedie a clienti finali che li utilizzano in Italia".

Ne consegue l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche ai fini della liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 9 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza