

Sentenza del 20/06/2025 n. 16608 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. - Nei confronti di A.P. L. Srl venivano emessi tre distinti avvisi di accertamento n. ----- n. ----- n. ----- rispettivamente relativi agli anni 2012, 2013 e 2014. In particolare, alla società in questione, esercente attività di spedizione per il trasporto e il transito di merci nazionali ed estere, l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Genova notificava un invito al fine di procedere al controllo delle operazioni intercorse con alcuni soggetti indicati nell'elenco fornitori dell'anno 2012, per i quali era stata riscontrata l'omessa compilazione del quadro VE della dichiarazione IVA. A seguito di un accesso mirato, finalizzato al riscontro del trattamento fiscale della fatturazione attiva e passiva riconducibile a un'operazione significativa, nonché alla rilevazione di ogni altro elemento ritenuto utile al controllo, i funzionari della D.P. Genova redigevano un processo verbale di constatazione, consegnato alla parte nella pari data, il cui contenuto veniva posto a fondamento dell'avviso di accertamento n. ----- contenente rilievi ai fini IRES, IRAP e IVA. Prendendo le mosse da tale accertamento, volendo analizzare il comportamento tenuto dalla società anche negli anni successivi al 2012, il 23 maggio 2018 alcuni funzionari della D.P. Genova effettuavano un accesso mirato presso la sede legale di A.P. L. Srl All'esito di questo lavoro di controllo e verifica, i funzionari della Direzione Provinciale di Genova redigevano un processo verbale di constatazione, il cui contenuto veniva posto a fondamento dell'avviso di accertamento n.----- nel quale venivano contestati i rilievi a fini II.DD., IRAP e IVA. Oltre a fondare l'avviso n. ----- per il 2013, il processo verbale di constatazione del 7 agosto 2018 veniva posto altresì a base dell'avviso n. ----- attinente l'annualità 2014, nel quale venivano contestati rilievi a fini II.DD., I.R.A.P. e I.V.A.

A.P. L. Srl impugnava con tre distinti ricorsi gli avvisi di accertamento dinanzi alla Commissione provinciale di Genova.

La Commissione provinciale con le sentenze n. 98/2021, n. 101/2021 e n. 102/2021 accoglieva parzialmente ciascun ricorso e per ognuno compensava integralmente le spese.

3. - L'Agenzia delle entrate, con tre distinti ricorsi, proponeva appello avverso le sentenze di primo grado.

Resisteva A.P. L. Srl con appello incidentale.

La Corte di giustizia tributaria della Liguria, con sentenza n. 124/02/2024 depositata il 16 febbraio 2024, riuniti i procedimenti, respingeva l'appello principale e l'appello incidentale e, per

l'effetto, confermava le sentenze impugnate.

4. - L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

A.P. L. Srl si è costituita con controricorso e ricorso incidentale affidato a ventiquattro motivi.

L'Agenzia delle entrate ha depositato controricorso in replica al ricorso incidentale proposto dalla contribuente.

L'ASSOCIAZIONE M. D. B. V. ONLUS e l'ASSOCIAZIONE N. P. L. ONLUS in liquidazione non hanno svolto attività difensiva.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1 Con il primo motivo si deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 7 quinquies e 7 ter D.P.R. 633/1972 (art. 360 , comma 1, n.3, c.p.c.) per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente sussunto il caso concreto in una ipotesi normativa errata, laddove ha ritenuto che la deroga all' art. 7 ter D.P.R. 633/72 , prevista dall'art. 7 quinquies con la previsione che la territorialità vada ancorata al luogo ove è resa la prestazione, fosse applicabile a tutte le operazioni poste in essere dalla A.P. L. Srl, in quanto prestazioni di servizio culturale, artistico ed educativo. Secondo l'apprezzamento compiuto dalla

Commissione tributaria, avendo quelle prestazioni tale natura, la loro territorialità andrebbe rintracciata all'estero, rendendole quindi non assoggettabili a IVA. Tuttavia, si prospetta un error in iudicando per erronea sussunzione del caso concreto in una ipotesi normativa errata (art. 7 quinquies D.P.R. 633/72 con deroga all' art. 7 ter D.P.R. 633/72 , invece applicabile) poiché l'attività propria di A.P. L. Srl, svolta a favore delle due associazioni, non si configura quale "prestazione di servizio culturale, artistico, educativo e comunque ad essi "simile" ai sensi della norma appena citata", risultando evidente che AP L. Srl ha effettuato per "M. D. B. Onlus" e "ASSOCIAZIONE N. P. L. ONLUS" prestazioni rientranti nell'ambito della propria usuale attività commerciale di spedizioni e agenzia marittima; quindi, operando in settori estranei rispetto a quelli propri delle attività (culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili) elencate nell' art. 7 quinquies D.P.R. 633/1972 . Le operazioni rappresentate dalle fatture emesse nei tre anni accertati nei confronti di "M. D. B. Onlus" e "ASSOCIAZIONE N. P. L. ONLUS" con il titolo di cui all' art. 7 quinquies D.P.R. 633/1972 si dovrebbero pertanto collocare nell'ordinario regime IVA, con applicabilità dell'imposta ad aliquota ordinaria ex art. 7 ter, comma 1, lett. b D.P.R. 633/72 .

1.1. - Il motivo è infondato.

Preliminarmente deve escludersi che la censura sia inammissibile, come eccepito dalla controricorrente, essendo le doglianze relative alla dedotta violazione di legge compiuta dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, con particolare riferimento al rapporto tra gli articoli 7 ter e 7 quinquies D.P.R. 633/1972 .

La prospettazione dell'Agenzia delle entrate non può trovare accoglimento in relazione al caso di specie.

L' art. 7 ter , comma 1, D.P.R. 633/1972 prevede che "Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;

b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato".

Una deroga espressa a quanto stabilito nell'art. 7 ter è contenuta nel successivo art. 7 quinquies.

L' art. 7 quinquies D.P.R. 633/1972 , nel testo applicabile *ratione temporis*, per le operazioni effettuate dal 1 gennaio 2010, stabilisce che "in deroga a quanto stabilito dall'art. 7 ter, comma 1: a) le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti rese a committenti non soggetti passivi, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte. La disposizione del periodo precedente si applica anche alle prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle relative prestazioni accessorie;

b) le prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi accessorie connesse con l'accesso, rese a committenti soggetti passivi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando ivi si svolgono le manifestazioni stesse".

Pertanto, la previsione di cui all'art. 7 quinquies stabilisce un'eccezione alla presunzione della territorialità statale per le "prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili" e alle relative "prestazioni

di servizi accessorie alle precedenti rese a committenti non soggetti passivi", che si considerano "effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte".

Tale disciplina deve essere letta in coerenza con il diritto dell'Unione, da cui deriva, e con l'interpretazione datane dalla Corte di giustizia.

Le disposizioni italiane traspongono il contenuto dell' art. 9 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE , in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, riprodotte poi in termini corrispondenti dalla successiva direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (artt. 43 e 52).

L'art. 9 della sesta direttiva dispone: "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, "c) il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto: - attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, prestazioni di servizi accessorie a tali attività (...) è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite".

La Corte di giustizia ha chiarito che mentre il n. 1 dell'art. 9 pone a questo riguardo una regola di carattere generale, il n. 2 del medesimo articolo fornisce una serie di criteri di collegamento specifici. Lo scopo di tali disposizioni è quello di evitare, da un lato,

conflitti di competenza che possano portare a doppie tassazioni e, dall'altro, la mancata tassazione di cespiti (v. Corte giust., 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, punto 14; 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda, punto 20; 6 marzo 1997, causa C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, punto 10; 12 maggio 2005, causa C-452/03, RAL (Channel Islands) e a., punto 23).

Si deve ricordare altresì che, per quanto riguarda il rapporto tra i nn. 1 e 2 dell'art. 9 della sesta direttiva, la Corte di giustizia ha dichiarato che non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 di tale norma (9 marzo 2006, C-114/05, Gillan Beach). La questione che si pone in ciascun caso di specie consiste nel chiedersi se questo sia disciplinato da uno dei casi menzionati all'art. 9, n. 2; altrimenti esso rientra nel n. 1 (sentenze cit. Corte giust., Dudda, punto 21; Linthorst, Pouwels en Scheres, punto 11, e RAL (Channel Islands) e a., punto 24).

Il campo di applicazione dell'art. 9, n. 2, alla luce della sua finalità, la quale discende dal settimo 'considerando' della direttiva, così formulato: che la determinazione del luogo delle operazioni imponibili ha provocato conflitti di competenza tra Stati membri, segnatamente per quanto riguarda la cessione di un bene che richiede un montaggio e le prestazioni di servizi se il luogo delle prestazioni di servizi deve essere fissato, in linea di massima, là dove il prestatore ha stabilito la sede della sua attività professionale, occorre tuttavia fissare tale luogo nel paese del destinatario, in particolare per talune prestazioni di servizi tra soggetti di imposta, il cui costo è compreso nel prezzo delle merci".

Pertanto, l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva, nel suo insieme, mira a fissare un regime speciale per prestazioni di servizi effettuate fra soggetti passivi il cui costo è compreso nel prezzo dei beni (Corte giust., 9 marzo 2006, C-114/05 Gillan Beach).

Una finalità analoga è altresì soggiacente all'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva, che fissa il luogo delle prestazioni di servizi aventi ad oggetto attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, nonché attività a loro accessorie, nel luogo in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite (Corte giust., 9 marzo 2006, C-114/05, Gillan Beach). Il legislatore comunitario infatti ha considerato che, qualora il prestatore fornisca i suoi servizi nello Stato nel quale tali prestazioni sono materialmente eseguite e l'organizzatore della manifestazione riscuota nello stesso Stato l'IVA diretta a gravare sul consumatore finale, l'IVA che ha come base imponibile tutte queste prestazioni il cui costo rientra nel prezzo della prestazione globale pagata dal consumatore finale doveva essere versata a tale Stato e non a quello dove il prestatore ha fissato la sede della sua attività economica (v. Corte giust., sentenza Dudda, cit., punto 24).

Quanto ai criteri secondo i quali una determinata prestazione deve essere considerata rientrante nell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva, occorre constatare che non è richiesto nessun livello artistico particolare e che non soltanto prestazioni aventi ad oggetto attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative, ma anche quelle aventi ad oggetto attività semplicemente affini rientrano in tale disposizione (Corte giust., 9 marzo 2006, C-114/05, Gillan Beach punto 19; Dudda, cit., punto 25).

Nel caso di specie, la società contribuente, esercente attività di spedizione per il trasporto e il transito di merci nazionali ed estere, ha fornito, nei confronti delle due associazioni committenti, alcune prestazioni occorrenti per la realizzazione dell'evento connesso all'Anniversario "Don Bosco visita i suoi", costituito dal pellegrinaggio dell'urna contenente le reliquie del Santo in cinque continenti.

L'attività "principale" aveva di mira il viaggio intercontinentale dell'urna di Don bosco e degli altri oggetti al seguito, consentendone la venerazione da parte dei fedeli dei cinque continenti. Al riguardo, secondo l'apprezzamento compiuto in sede di merito, questa attività rientra nel suo complesso nella prestazione di servizio culturale, artistico, educativo e comunque ad essi "simile" ai sensi dell'articolo 7 quinquies.

L'apprezzamento è condivisibile, non risultando tassativa l'indicazione normativa, come emerge dall'inciso "e simili" nella normativa interna, che corrisponde all'"affini" della fonte europea.

Si tratta di attività di rilievo sociale e non lucrativo, nel cui ambito può essere altresì ricondotta la finalità religiosa, al di là dei fini culturali propri della manifestazione in oggetto.

Di conseguenza, i giudici di merito hanno ritenuto che l'attività complessiva posta in essere dalla contribuente (trasporto, affitto dei mezzi, ricerca, prenotazione e pagamento degli alloggi degli autisti, ecc.) rientri nelle prestazioni di servizi accessorie.

Il fatto che la contribuente non svolga attività culturale e non abbia organizzato l'evento non esclude l'applicabilità dell'art. 7 quinquies, comma 1, lett. a del D.P.R. n. 633/1972, come chiarito dalla Corte di giustizia con la sentenza 26 settembre 1996, Dudda, caso C-327/94, in riferimento alla normativa comunitaria, dando rilievo al carattere accessorio delle prestazioni rispetto all'attività principale considerata oggettivamente, indipendentemente dalla persona che le esegue.

Il dato normativo, ai fini della sottoposizione al requisito della territorialità italiana delle "prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili", parifica le "prestazioni di servizi accessorie alle precedenti rese a committenti non soggetti passivi". Debbono essere

considerate accessorie a un'attività artistica, scientifica o affine tutte le prestazioni che, senza costituire direttamente una siffatta attività, rappresentano - come nel caso di specie - un presupposto necessario della realizzazione dell'attività principale, indipendentemente dalla persona che presta tali servizi.

2. - Con il secondo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 132 c.p.c. nonché art. 36 , comma 2, n. 4 D.Lgs. 546/1992 (art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c.) per aver la Commissione tributaria regionale omesso di pronunciarsi su specifici motivi di appello. I tre avvisi di accertamento che la Corte di secondo grado ha ritenuto di trattare congiuntamente, disponendo la riunione dei rispettivi processi, recano un impianto comune e rilievi parzialmente assimilabili ma, derivando da due distinti prodromici PP.VV.CC., contengono anche altri e ulteriori rilievi, taluni dei quali completamente privi di connessione col rilievo IVA oggetto del primo motivo del ricorso per cassazione. Le ragioni e le motivazioni fondanti tali pretese, pertanto, sono del tutto autonome e indipendenti e nulla hanno a che vedere con i motivi di appello che l'Ufficio aveva sollevato per il rilievo IVA di maggiore importanza. Nonostante quanto sopra, la sentenza non spende nemmeno una riga per giustificare il mancato accoglimento degli specifici motivi d'appello dedicati dall'Agenzia a ciascuna delle riprese a tassazione a suo tempo annullate dalle tre decisioni della Commissione tributaria provinciale di Genova. L'unico riferimento agli "altri" rilievi contenuti nei tre atti impositivi è rappresentato dalla affermazione conclusiva per cui "resta assorbito ogni altro motivo di appello". I restanti rilievi IVA, IRES e IRAP, oggetto di separati motivi d'appello, nulla avevano a che vedere con il primo rilievo IVA, con la conseguenza che le pagine di motivazione dedicate a quest'ultimo

non valgono a giustificare il mancato accoglimento dei motivi d'appello inerenti tutti gli altri rilievi.

Con i ventiquattro motivi di ricorso incidentale si prospetta la violazione o falsa applicazione degli artt. 36, comma 2, n. 4 e 54, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 (art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c.) per aver la Commissione tributaria regionale ritenuto assorbito i motivi di appello incidentale formulati in relazione a specifici e distinti rilievi.

2.1. - I motivi, da trattarsi congiuntamente, sono fondati.

L'assorbimento di una domanda in senso proprio ricorre quando la decisione sulla domanda assorbita diviene superflua, per sopravvenuto difetto di interesse della parte che, con la pronuncia sulla domanda assorbente, ha conseguito la tutela richiesta nel modo più pieno, mentre quello in senso improprio è ravvisabile quando la decisione assorbente esclude la necessità o la possibilità di provvedere sulle altre questioni, ovvero comporta un implicito rigetto di altre domande (Cass., Sez. IV, 22 giugno 2020, n. 12193). Quale che sia la forma di assorbimento, la relativa declaratoria implica la specifica indicazione, da parte del giudice, dei presupposti in fatto e in diritto che la legittimano sicché, ove ciò non avvenga, si è in presenza di una omissione di pronuncia, comportante la nullità della decisione sul punto (Cass., Sez. I, 14 settembre 2023 n. 26507).

La pronuncia impugnata, dopo aver affrontato la questione delle prestazioni connesse all'evento religioso in relazione al principio di territorialità e di esenzione dall'IVA, ha sinteticamente affermato che "Resta assorbito ogni altro motivo di appello, e l'appello incidentale". Al riguardo, sussiste una chiara omissione di pronuncia sui plurimi profili di appello sia principale sia incidentale indicati nei motivi di censura.

3. - Vanno quindi accolti sia il secondo motivo del ricorso principale sia il ricorso incidentale, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado territorialmente competente.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo del ricorso principale; accoglie il secondo motivo del ricorso principale e il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta Sezione civile, il 25 marzo 2025.

Depositato in cancelleria il 20 giugno 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza