

Civile Sent. Sez. 5 Num. 16539 Anno 2019

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: TRISCARI GIANCARLO

Data pubblicazione: 20/06/2019

SENTENZA

195
2019

sul ricorso iscritto al n. 2343 del ruolo generale dell'anno 2013
proposto da:

Roan Comfort Camp B.V., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, per procura speciale a margine del ricorso, dall'Avv. Stefano Marzano, presso il cui studio in Roma, Via Paolucci Dè Calboli, n. 60, è elettivamente domiciliata;

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello

Stato, presso i cui Uffici in Roma, via dei Portoghesi n. 12, è domiciliata;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, n. 292/10/2012, depositata in data 24 maggio 2012;
udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 4 febbraio 2019 dal Consigliere Giancarlo Triscari;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale dott. Umberto De Augustinis, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;
uditi per la società l'Avv. Stefano Marzano e per l'Agenzia delle entrate l'Avvocato dello Stato Roberto Palasciano

Fatti di causa

La Roan Comfort Camp B.V., ricorre con due motivi per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, in epigrafe, che ha rigettato l'appello da essa proposto avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pescara.

Dagli atti difensivi delle parti e 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 2008, un'istanza di rimborso dell'Iva, ai sensi dell'art. 38-ter del d.P.R. n. 633/1972, in relazione agli acquisti di beni e servizi accessori da essa compiuti; l'Agenzia delle entrate aveva rigettato l'istanza, 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 rigettato l'appello.

In particolare, ha ritenuto che: la società contribuente risultava avere svolto in Italia, nell'anno di imposta di riferimento, operazioni attive, tali dovendosi qualificare le attività di cessione in favore dei propri clienti del diritto di godimento delle piazzole di sosta destinate a campeggio, rispetto alle quali la fornitura di gas, il servizio di assistenza e montaggio delle tende da campeggio e case mobili, l'acquisto di materiali vari, avevano natura di prestazioni accessorie; non poteva, inoltre, ritenersi che si era trattato di un unico servizio svolto dalla società contribuente, avente sede in Olanda, tenuto conto che le attività di cessione avevano avuto riguardo ad un bene immobile (le piazzole di sosta) situato in Italia.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso la società contribuente affidato a due motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

La società contribuente ha altresì depositato memoria.

Ragioni della decisione

1. Il primo motivo di ricorso avverso la sentenza è articolato in tre diverse ragioni di censura che devono essere esaminate partitamente.

1.1. Una prima ragione di censura è proposta ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 115, cod. proc. civ., non avendo la sentenza fatto corretta applicazione del principio di non contestazione.

In particolare, la società ricorrente lamenta che il giudice del gravame non ha tenuto conto, ai fini del decidere, di diversi elementi di fatto che non erano stati contestati dalla controparte e che, pertanto, avrebbero dovuto essere considerati al fine di valutare la territorialità della prestazione dei servizi in esame, erroneamente limitando l'attenzione, in tal modo, alla sola cessione in godimento delle piazzole di sosta, senza tenere conto, invece, della totalità della *composita prestazione* effettivamente svolta.

La ragione di censura è infondata.

L'applicazione del principio di non contestazione, derivato dalla previsione di cui all'art. 115, cod. proc. civ., comporta che, in caso di mancata contestazione dei fatti allegati dalla controparte, gli stessi devono essere dati per provati, ma altro è il differente profilo della valutazione dei medesimi fatti rispetto al *thema decidendum*.

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 proprio 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).

Tuttavia, la ragione della rilevanza di tali ulteriori servizi è stata prospettata dalla società ricorrente al fine di dare supporto alla propria tesi difensiva della 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.

Sotto questo profilo, i fatti indicati, e che parte ricorrente ritiene non contestati, non assumono una valenza diretta e univoca ai fini della fondatezza della tesi difensiva della parte, in quanto, di per sé, non provano che, rispetto alla contestazione dell'Agenzia delle

entrate della esecuzione in Italia delle prestazioni di servizi ivi rese, queste abbiano natura accessoria rispetto alla prestazione principale, svolta dalla società contribuente in Olanda, dovendosi, invece, procedere ad una attività di valutazione dei medesimi, proprio al fine di verificare la correttezza o meno della prospettazione compiuta dalla società contribuente.

1.2. Una seconda ragione di censura viene proposta ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), per omessa insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo della controversia.

In particolare, parte ricorrente lamenta che il giudice del gravame non ha tenuto conto di una serie di elementi di fatto che, ove considerati e valutati, avrebbero dovuto condurre a ritenere che i servizi da essa forniti dovevano essere valutati alla stregua di una *prestazione complessa o composita*, costituita da più prestazioni inscindibilmente legate tra loro e concretante un'unica operazione dal punto di vista economico, consistente nel fornire ai propri clienti soggiorni turistici in Italia.

Il motivo è infondato.

La sentenza in esame ha preso in specifica considerazione la questione dell'eventuale unitarietà della prestazione, laddove ha affermato che *Né nel caso di specie può ritenersi che si sia trattato di attività svolta dalla società olandese in un unico servizio, quando il bene oggetto della prestazione si trova in Italia (affitto area per piazzole di sosta per tende e case mobili) così da ritenere inquadabile l'operazione tra quelle di cui all'art. 7 d.P.R. 633/1972.*

Il riferimento alla unicità della prestazione, peraltro, tiene conto delle specifiche ragioni di doglianza della società contribuente, riportate nella sentenza in sede di svolgimento del fatto, laddove ha evidenziato che questa aveva impugnato la sentenza di primo grado per avere ritenuto che nella fattispecie non poteva ritenersi che la prestazione resa aveva natura composita, posto che l'attività di affitto di piazzole di sosta e l'assistenza all'interno dei campeggi

erano meramente accessorie ai servizi principali prestati nel territorio olandese.

La motivazione della sentenza censurata, sopra riportata, ha quindi tenuto conto dei diversi fatti prospettati dalla società contribuente nonché della prospettazione difensiva dell'unicità della prestazione, in particolare la circostanza dello svolgimento di attività anche in Olanda, ma ha ritenuto di dovere negare rilevanza a tale profilo, dando necessaria prevalenza alla circostanza che le prestazioni di servizi in esame erano svolte in Italia.

La prevalenza del servizio reso in Italia è stata individuata dal giudice del gravame laddove ha precisato che l'oggetto principale della prestazione resa nei confronti dei clienti era la fruizione delle piazzole di sosta, sicché le altre prestazioni rese in loro favore avevano natura accessoria.

Questa considerazione, che quindi individua nell'attività dei servizi resi in Italia il profilo centrale dell'operazione compiuta (e per la quale la fornitura di gas, assistenza in loco, montaggio delle tende da campeggio e case mobili, acquisto di materiali vari hanno natura accessoria), trova ulteriore riaffermazione proprio in relazione al profilo della eventuale rilevanza circa il fatto che talune prestazioni erano rese in Olanda: anche in questo caso, come detto, il riferimento alla circostanza che la concreta fruizione dei servizi relativi al campeggio avveniva in Italia, ha indotto il giudice del gravame a non accogliere la tesi di parte ricorrente dell'unicità del servizio e della attrazione delle prestazioni di servizi rese in Italia a quelle svolte in Olanda.

1.3. Infine, una terza ragione di censura è proposta ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 38 ter del d.P.R. n. 600/1972³³, dell'art. 43 della Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/Cee e dell'art. 7, comma 3 e 4, lett. a), del d.P.R. n. 600/1972³³, in materia di territorialità delle prestazioni di servizi.

In particolare, parte ricorrente lamenta che il giudice del gravame ha errato nel ritenere che, poiché i servizi svolti dalla contribuente avevano ad oggetto beni immobili in Italia, non poteva trovare accoglimento l'argomento difensivo secondo cui doveva farsi riferimento alla natura composita delle prestazioni svolte.

Il motivo è infondato.

Va osservato che la società contribuente risulta avere svolto in Italia delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili di natura composita, in quanto le stesse consistevano nel consentire l'utilizzo delle suddette piazzole unitamente ad una serie di ulteriori servizi, quale la fornitura di gas, il servizio di assistenza e montaggio delle tende da campeggio e case mobili vari, finalizzati, come detto nella sentenza, a rendere *una ottimale fruizione delle piazzole di sosta da parte dei turisti-clienti, senza la quale questi non avrebbero ragione di esistere.*

La qualificazione delle attività in esame quali prestazioni di servizi relativi ad un immobile ha, correttamente, indotto il giudice del gravame a orientare la decisione sulla base della previsione di cui all'art. 38 *ter* del d.P.R. n. 633/1972, 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' articolo 35-ter e che non abbiano nominato un rappresentante ai sensi del secondo comma dell' articolo 17, 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' articolo 9 , nonché delle operazioni indicate nell' articolo 17 , commi terzo, quinto, sesto e settimo, e nell' articolo 74 , commi settimo ed ottavo, del presente decreto e nell' articolo 44, comma 2, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 , convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, possono ottenere, in relazione a periodi inferiori all'anno, il rimborso dell'imposta, se detraibile a norma dell' articolo*

19 del presente decreto, relativa ai beni mobili e ai servizi importati o acquistati (..)».

Proprio sulla base di tale previsione normativa, il giudice del gravame ha valutato se, nella fattispecie, le prestazioni di servizi poste in essere dalla società contribuente potevano dirsi effettuate in Italia ed ha applicato la previsione di cui all'art. 7, comma 4), lett. a), del d.P.R. n. 633/1972, nel testo in vigore *ratione temporis*, secondo cui: «*In deroga al secondo e al terzo comma: 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 è corretta, posto che, come detto, 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.

Con il presente motivo parte ricorrente introduce una ragione di censura, quella della necessaria valutazione dell'unicità della prestazione complessivamente svolta, che il giudice del gravame, nella motivazione, ha ritenuto di non potere seguire proprio tenuto conto della prevalenza del criterio di collegamento specificamente previsto dalle previsioni normative sopra indicate che, come detto,

ha riguardo all'esecuzione di prestazioni di servizi su beni immobili siti in Italia.

Le considerazioni espresse dal giudice del gravame sono corrette, posto che il riferimento, compiuto dalla ricorrente, 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 rimasta identica anche nel testo della successiva Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/Cee.

In particolare, nell'art. 43 di quest'ultima Direttiva è previsto che *«1. Il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale..»* e nel successivo articolo 45 si precisa che *«Il luogo delle prestazioni di servizi relative a un bene immobile, incluse le prestazioni di agenti immobiliari e di periti, nonché le prestazioni intese 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 sé, la oggettiva realizzazione delle prestazioni di servizi relative ad un bene immobile: ciò in quanto, in questo caso, non può porsi alcuna ragione di 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, evidenziata dalla parte ricorrente, 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 dall'art. 7, comma 4), lett. a), del d.P.R. n. 633/1972, sopra citato.

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

È 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»* (Corte di giustizia, 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 parte ricorrente, se possa dirsi superabile il criterio di collegamento, di cui alla citata Direttiva, 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.

2. Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 45 della Direttiva Cee 28 novembre 2006, n. 2006/112/Cee (ex art. 9, paragrafo 2, della Direttiva n. 1977/388 Cee, e dell'art. 7, comma 4, lett. a) del d.P.R. n. ~~600~~³³/1972, in tema di territorialità della prestazione di servizi.

Il motivo è infondato.

Lo stesso ripropone ragioni di doglianza già esaminate con riferimento alla terza ragione di censura di cui al primo motivo di ricorso, relative, peraltro, al riferimento fatto dal giudice del gravame alla pronuncia della Corte di giustizia 7 settembre 2006 C-166/05, profili che possono essere ritenuti assorbiti dalle considerazioni già espresse in ordine alla non fondatezza della ritenuta violazione dell'art. 7, comma 4, lett. a), del d.P.R. n. ~~600~~³³/1972.

Non fondato, infine, è il richiamo alle modifiche introdotte dall'art. ~~10~~¹ del decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18, che ha introdotto l'art. 7 *quater*, al d.P.R. n. ~~600~~³³/1972, prevedendo che: «*In deroga a quanto stabilito dall'articolo 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.

3. In conclusione, il primo e secondo motivo di ricorso sono infondati, con conseguente rigetto del ricorso e condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore della contro ricorrente.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore della controricorrente che si liquidano in complessive euro 7.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, addì 4 febbraio 2019.

Il consigliere estensore

Giuseppe Tuccini

Il Presidente

B. Vignola