

**Civile Sent. Sez. 5 Num. 12489 Anno 2024**

**Presidente: VIRGILIO BIAGIO**

**Relatore: MANZON ENRICO**

**Data pubblicazione: 08/05/2024**

Oggetto:  
IVA - avviso di  
accertamento

*SENTENZA*

sul ricorso iscritto al n. 18256/2017 R.G. proposto

da

Moby spa, quale incorporante Lloyd Sardegna Compagnia di Navigazione spa, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall' avv. Beniamino Carnevale, con domicilio telematico beniaminocarnevale@avvocatinapoli.legalmail.it

– *ricorrente* –

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

– *controricorrente/ricorrente incidentale* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sardegna n. 2/4/2017, depositata il 17 gennaio 2017.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 13 marzo 2024 dal Consigliere Enrico Manzon;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Mauro Vitiello, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso principale e del ricorso incidentale;

uditi gli Avv. Fulvio Zardo e Mattia Cherubini.

#### FATTI DI CAUSA

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale della Sardegna accoglieva parzialmente l'appello proposto da Moby spa avverso la sentenza n. 323/2/2007 della Commissione tributaria provinciale di Cagliari che ne aveva respinto il ricorso contro l'avviso di accertamento IVA 2003.

La CTR osservava in particolare:

-che il gravame era infondato quanto al merito della pretesa erariale, trattandosi di prestazioni dell'Autorità portuale che dovevano considerarsi assoggettate all'IVA in quanto prestazioni di servizi;

-che di contro il gravame stesso era fondato in relazione all'irrogazione delle sanzioni, vertendosi in un caso di incertezza sulla interpretazione delle disposizioni tributarie oggetto del processo ed in particolare sulla natura giuridica dei diritti portuali in contesto.

Avverso tale decisione ha proposto ricorso la società contribuente deducendo quattro motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate, che propone ricorso incidentale affidato ad un motivo unico.

#### RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo -ex art. 360, primo comma, n. 5) [*rectius*, n. 3)], cod. proc. civ.- la ricorrente lamenta la violazione degli artt. 3,

9, dPR 633/1972, poiché la Commissione tributaria regionale, affermata l'equivalenza giuridica dei diritti di imbarco aereoportuali con quelli "di porto" oggetto della presente causa, non ha applicato le evocate disposizioni del decreto IVA.

Sostiene che la sua attività di riscossione di detti diritti dal passeggero cliente dipende da un mandato senza rappresentanza che, essendo relativo a servizi forniti all'interno di un porto, devono in ogni caso considerarsi sottratti all'imposta *de qua* in virtù dell'art. 3, comma 13, decreto-legge 90/1990, disposizione di interpretazione autentica dell'art. 9, n. 6, dPR 633/1972.

Con il secondo motivo -ex art. 360, primo comma, n. 5) [*rectius*, n. 3)], cod. proc. civ.- si duole della violazione dell'art. 2, dPR 633/1972, poiché la CTR ha ritenuto di includere i diritti di porto nella base imponibile delle prestazioni effettuate alla clientela, affermandone la natura impositiva e precisamente di tassa dovuta per i servizi portuali e come tale appunto soggetta ad IVA.

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per connessione, sono infondate.

E' necessario delineare il quadro delle norme primariamente rilevanti nel caso in esame.

Anzitutto i diritti c.d. "di porto" in contesto sono conseguenti alle previsioni di cui all'art. 6, comma 1, lett. b)-c), legge 84/1994, nella versione vigente *ratione temporis*, che rispettivamente dispongono che siano di competenza delle Autorità portuali la «*manutenzione delle parti comuni dell'ambito portuale, previa convenzione con il Ministero dei lavori pubblici che preveda l'utilizzazione dei fondi all'uopo disponibili sullo stato di previsione della medesima Amministrazione*» e l' «*affidamento e controllo delle attività dirette alla fornitura a titolo oneroso agli utenti portuali di servizi di interesse generale, non coincidenti ne' strettamente connessi alle operazioni portuali di cui all'articolo 16, comma 1, individuati con decreto del Ministro dei trasporti e della*

*navigazione, da emanarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge».*

Con il DM 14 novembre 1994 si è poi data attuazione concreta a tali previsioni.

Sulla base di queste norme primarie e secondarie l'Autorità portuale di Piombino e la Capitaneria di Porto di Olbia hanno tariffato tali prestazioni di servizio, imponendo al vettore, al tempo Lloyd Sardegna, ora incorporata nella ricorrente, di riscuotere le somme correlative dai passeggeri, maggiorandone il prezzo del biglietto, prevedendo altresì che al vettore medesimo venisse corrisposto un aggio per tale specifica attività.

Ciò posto, con la prima censura Moby sostiene che, diversamente che per i diritti aereoportuali, i diritti di porto sono dovuti direttamente dal fruitore finale dei servizi portuali correlativi ossia dai passeggeri; che quindi la sua posizione è soltanto quella di un mandatario senza rappresentanza degli Enti creditori, con l'ulteriore conseguenza che, trattandosi di servizi resi all'interno delle aree portuali, agli stessi deve applicarsi l'esenzione IVA di cui all'art. 9, n. 6, DPR 633/1972, in virtù della disposizione di interpretazione autentica di cui all'art. 3, comma 13, decreto-legge 90/1990.

Tale tesi non può essere condivisa, parendo di contro corretta la linea ermeneutica dei giudici di merito.

In primo luogo, la mancanza per i diritti di porto di un' indicazione normativa espressa del soggetto debitore deve considerarsi quale differenza meramente formale, ma non sostanziale, rispetto ai diritti aereoportuali, per i quali l'art. 5, comma 5, legge 324/1976 invece lo individua nel vettore con diritto di rivalsa nei confronti del passeggero.

In entrambi i casi infatti si tratta di omologhi servizi che vengono resi nelle rispettive strutture pubbliche (porti ed aeroporti), dei quali beneficiari sono sicuramente i vettori che tramite gli stessi possono esercitare utilmente le proprie imprese di trasporto. In

questo senso dev'essere interpretato il termine «*utenti portuali*» dell'art. 6, comma 1, lett. c), legge 84/1994. Sono le imprese di navigazione infatti che utilizzano i porti per la loro attività, mentre i passeggeri sono utenti non del porto, ma del servizio di trasporto che in esso inizia e termina.

Pertanto non è evocata a ragione nel caso di specie la fattispecie contrattuale del mandato senza rappresentanza, non avendo la società contribuente la posizione di mandatario (alla riscossione) del titolare dei diritti *de quibus*, ma più semplicemente e direttamente, di debitrice degli stessi.

Quanto all'aggio spettante al vettore, lo stesso non può qualificarsi che come corrispettivo del servizio della riscossione dai passeggeri, che peraltro è esercitato in forma di rivalsa nei confronti del fruitore finale del trasporto, sicchè sicuramente non è applicabile nel caso di specie l'art. 3, comma 3, dPR 633/1972.

Per la medesima ragione l'art. 9, n. 6, dPR 633/1972 risulta applicabile soltanto nel rapporto tra Ente portuale e la società contribuente (anche in relazione all'aggio percepito), ma non tra questa e la sua clientela, trattandosi di rapporti distinti ed autonomi, il secondo regolato dalla previsione di cui all'art. 13, comma 1, dPR 633/1972, che comprende nella base imponibile IVA ogni corrispettivo, onere e spesa pagati dal consumatore finale al soggetto passivo che gli rende il servizio.

Né comunque osterebbe alla inclusione dei diritti di porto nella base imponibile IVA la loro, affermata, natura giuridica di tassa, poiché deve ritenersi che ciò, di per sé, non sarebbe una circostanza a tal fine impeditiva, essendo orientamento consolidato di questa Corte che i tributi sono rilevanti ai fini di tale imposta (v. da ultimo per la c.d. "tassa marmi", Cass., Sez. tributaria, 19158/2019, *amplius*, cfr. Sez. 5, Sentenza n. 5362 del 07/03/2014, Rv. 630582 - 01, in materia di diritti aereoportuali, Sez. 5 - , Sentenza n. 26145 del 16/10/2019, Rv. 655538 - 01, per le accise sull'energia elettrica).

Peraltro non può che convenirsi con il giudice tributario di appello circa la natura non tributaria dei diritti in questione, trattandosi piuttosto di contributi tariffati obbligatoriamente dalle Autorità portuali, resi su di un piano di piena corrispettività e quindi di natura non coattiva (il che appunto ne esclude la natura fiscale), a fronte dei servizi portuali erogati alle imprese di navigazione ex art. 6, comma 1, lett. b)-c), legge 84/1990.

Con il terzo ed il quarto motivo-ex art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ.- la ricorrente denuncia omessa pronuncia della CTR sarda in ordine alla affermata mancanza di accessorietà alla prestazione principale dei diritti portuali riscossi dai clienti, con conseguente inapplicabilità della previsione di cui agli artt. 12, 13, dPR 633/1972.

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per connessione, sono infondate.

In virtù delle considerazioni che precedono deve ritenersi che la sentenza impugnata abbia pronunciato quantomeno implicitamente su tali eccezioni, rigettandole (v. tra le molte, Cass., n. 29191 del 06/12/2017, Rv. 646290 - 01).

Con l'unico motivo del ricorso incidentale -ex art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ.- l'agenzia fiscale denuncia la violazione/falsa applicazione dell'art. 6, comma 2, d.lgs. 472/1997, poiché la CTR ha escluso l'applicabilità delle sanzioni irrogate a causa dell' obiettiva incertezza interpretativa delle disposizioni legislative che vengono in rilievo nel caso di specie.

La censura è infondata.

Quantomeno bisogna a tal fine -dirimentemente- considerare la totale assenza di precedenti giurisprudenziali di legittimità in ordine alle questioni giuridiche oggetto della presente controversia (in tal senso, v. Sez. 5 - , Ordinanza n. 15452 del 13/06/2018, Rv. 649184 - 01).

In conclusione vanno rigettati sia il ricorso principale sia il ricorso incidentale.

Stante la reciproca soccombenza le spese del presente giudizio possono essere compensate tra le parti.

PQM

La Corte rigetta il ricorso principale ed il ricorso incidentale; compensa le spese.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater del d.P.R. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente principale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma 13 marzo 2024

Il presidente

Il consigliere est.