Sentenza del 27/04/2018 n. 10213 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con avvisi di accertamento (XXXXX); (XXXXX); (XXXXX) e (XXXXX) notificati in data 10 dicembre 2007, l'Agenzia delle Entrate, per quanto qui interessa, contestò alla M& M CASA s.r.l. maggiore materia imponibile ai fini Iva, oltre interessi e sanzioni, in relazione agli anni 2001, 2002, 2003 e 2004, per irregolare applicazione dell'aliquota agevolata su contratto di appalto, nonchè in relazione all'anno 2004, per omessa fatturazione di operazioni imponibili. In sintesi, negli avvisi si affermava che, a seguito di verifica fiscale, la Polizia Tributaria di Firenze aveva notificato, in data 24 luglio 2007, alla società M& M CASA s.r.l. processo verbale di constatazione dal quale era emerso che 1) la società Iniziativa M& M s.r.l. (società incorporata dalla Costruzione Margheri s.p.a.) aveva appaltato alla Investimenti Edilizi Ariosto s.r.l. (società incorporata dalla M& M CASA s.r.l.) la realizzazione di un complesso residenziale, direzionale, artigianale e commerciale per un compenso di Euro 8.557.691 da corrispondere mediante stati di avanzamento; 2) sulle relative fatture la Investimenti Edilizi Ariosto s.r.l. aveva applicato l'aliquota Iva del 4% in base al punto 39, Tabella A, Parte 2^ del D.P.R. n. 633 del 1972, come successivamente modificato; 3) la società appaltatrice, nell'applicare l'aliquota agevolata del 4%, aveva erroneamente fatto riferimento all'intero complesso immobiliare oggetto del contratto di appalto e non già ai singoli fabbricati di cui della L. n. 408 del 1949, art. 13; 4) in relazione all'anno 2004, la società M& M CASA s.r.l. aveva omesso o sottofatturato operazioni imponibili, come da documentazione contabile ed extracontabile acquisita in sede di verifica fiscale.

Avverso gli atti impositivi, la M& M CASA s.r.l. propose distinti ricorsi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze che, previa riunione, li accolse.

2. La Commissione Tributaria Regionale della Toscana ha rigettato l'appello dell'Agenzia delle Entrate con sentenza n. 112/18/10 depositata il 12 novembre 2010.

Il giudice di appello, in punto di diritto, per quanto concerne la contestazione della irregolare applicazione dell'aliquota Iva agevolata su contratto di appalto, riteneva che "i requisiti di legge (per superficie e destinazione) debbano riferirsi all'intero complesso, e non necessariamente a ciascun fabbricato" e che "tale complesso risponde ai requisiti di cui alla L. n. 408 del 1949, come modificata dalla L. n. 1493 del 1962 e L. n. 1212 del 1967" trattandosi di "un unico complesso con più edifici in senso orizzontale, viciniori, collegati e interdipendenti, costituito dal medesimo numero di abitazioni e di uffici e negozi e con le medesime percentuali di superficie per ciascuna destinazione". Ha aggiunto che era da escludere alcun danno erariale in quanto "la società appaltante e la società appaltatrice partecipavano alla procedura di liquidazione Iva di gruppo e

dunque qualunque fosse l'aliquota applicata sul contratto d'appalto avrebbe avuto un effetto nullo sulle varie liquidazioni mensili". In ordine alla contestazione circa la omessa fatturazione di operazioni imponibili, il giudice a quo affermava che "non può l'Ufficio - pur in presenza di ritenute "incongruenze" - determinare maggiori ricavi occultati basandosi solo su presunzioni e non su idonea documentazione" e che "la documentazione esaminata dalla Guardia di Finanza, come riportata dall'Ufficio in atto di appello e comunque non agli atti, non prova assolutamente l'esistenza di ricavi maggiori di quelli dichiarati".

3. Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi, cui la M& M CASA s.r.l. ha resistito con controricorso.

4. L'Agenzia delle Entrate ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c., con la quale ha insistito per l'accoglimento del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, quanto al primo rilievo degli avvisi di accertamento, concernente l'applicazione dell'Iva agevolata al 4% in luogo di quella ordinaria, la Agenzia delle Entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 408 del 1949, art. 13, L. n. 1212 del 1967 e del punto 39 della tabella A, parte 2^, del D.P.R. n. 633 del 1972, per avere la CTR erroneamente ritenuto legittima l'applicazione dell'aliquota Iva agevolata del 4% da parte della società appaltatrice Investimenti Edilizi Ariosto s.r.l. (incorporata dalla M& M CASA s.r.l.) nelle fatture emesse nei confronti della società appaltante Iniziativa M& M s.r.l. (incorporata dalla Costruzione Margheri s.p.a.), facendo riferimento, nella valutazione della proporzione ex lege tra superficie e destinazione, all'intero complesso immobiliare realizzato anzichè ad ogni singolo edificio di esso.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. Ai sensi del punto 39 della tabella A del D.P.R. n. 633 del 1972, sono soggetti all'aliquota del 4% "le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati di cui della L. 2 luglio 1949, n. 408, art. 13 e successive modificazioni, effettuate nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita, ivi comprese le cooperative edilizie e loro consorzi, anche se a proprietà indivisa, o di soggetti per i quali ricorrono le condizioni richiamate nel numero 21), nonchè alla realizzazione delle costruzioni rurali di cui al numero 21-bis)".

Ai fini delle agevolazioni tributarie nel settore dell'edilizia, della L. n. 408 del 1949, ex art. 13 (c.d. Legge Tupini) rileva il concetto di "case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi, che non abbiano il carattere di abitazione di lusso (...)".

La L. n. 1493 del 1962, art. 1, stabilisce che "(...) le agevolazioni fiscali previste per le case di abitazione non di lusso dalla L. 2 luglio 1949, n. 408 (...) sono applicabili anche ai locali destinati ad uffici e negozi, quando, a questi ultimi, sia destinata una superficie non eccedente il quarto di quella totale nei piani sopra terra (...)". Successivamente, la L. n. 1212 del 1967, con un unico articolo, ha fornito l'interpretazione autentica del predetto articolo 1, disponendo che, ai fini

della concessione delle agevolazioni fiscali in esame, è necessario e sufficiente che ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni: a) almeno il 50% più uno della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata ad abitazioni; b) non più del 25% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinato a negozi.

La previsione dell'aliquota Iva agevolata del 4% di cui al punto 39 della tabella A del D.P.R. n. 633 del 1972, per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di fabbricati di cui della L. n. 408 del 1949, art. 13 e successive modificazioni, costituendo una norma agevolatrice, a carattere eccezionale e derogatorio, è di stretta interpretazione.

La norma subordina l'applicabilità dell'agevolazione tributaria al ricorrere di due presupposti uno di carattere oggettivo relativo alla costruzione dei fabbricati di cui della L. 2 luglio 1949, n. 408, art. 13 e l'altro di carattere soggettivo relativo alla destinazione della prestazione di servizi nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita, ivi comprese le cooperative edilizie e loro consorzi, ovvero di soggetti per i quali i fabbricati non di lusso costituiscono la "prima casa".

La ratio di detta norma è quella di favorire l'incremento delle costruzioni edilizie con riguardo agli edifici che, complessivamente considerati, abbiano come destinazione funzionale prevalente quella abitativa secondo il rapporto fissato dalle norme integratrici e interpretative di cui della L. n. 1493 del 1962, art. 1 e della L. n. 1212 del 1967, art. unico.

Dal quadro normativo di riferimento, emerge inequivocabilmente che l'agevolazione fiscale in questione è stata dal legislatore subordinata alla prevalente ed effettiva vocazione residenziale dell'edificio, comprendente le unità immobiliari (non di lusso), la cui costruzione sia oggetto di contratto di appalto.

Ai fini dell'agevolazione tributaria di cui al punto 39 della tabella A del D.P.R. n. 633 del 1972, la nozione di "fabbricato" che coincide con quella richiamata di "casa di abitazione anche se comprendente uffici e negozi che non abbiano il carattere di abitazione di lusso" (della L. n. 408 del 1949, art. 13), è da intendere, pertanto, come singolo "complesso immobiliare - fabbricato" (o porzione di esso) e ciò proprio nell'ottica di assicurare, nel rispetto della proporzione prefissata dal legislatore tra superficie e destinazione, la ratio della norma che è quella - come detto sopra - di incrementare le costruzioni edilizie con riguardo agli edifici che, complessivamente considerati, abbiano come destinazione funzionale prevalente quella abitativa (intesa come effettivo e concreto impiego abitativo dell'immobile); la effettiva prevalenza della destinazione abitativa - assicurata dal rispetto delle proporzioni prefissate dalla legge tra superficie e destinazione - va stimata, pertanto, con riferimento al singolo fabbricato/edificio (che può constare anche di più unità e contenere anche uffici e negozi e va considerato complessivamente) o porzione di fabbricato. Pertanto, se in un edificio la superficie dei locali destinata a uffici o a negozi superi, rispetto a quella destinata a locali di abitazione, la misura proporzionalmente stabilita dalle norme vigenti per godere di dette agevolazioni, l'esenzione dall'imposta viene legittimamente esclusa per tutte le unità immobiliari, comprese quelle adibite ad abitazione.

Per costante giurisprudenza costituzionale le disposizioni che prevedono agevolazioni fiscali hanno carattere eccezionale e derogatorio, per cui solo quando lo esiga la ratio dei benefici medesimi è possibile l'estensione del relativo ambito applicativo. (sentenze n. 111 del 2016; n. 6 del 2014, n. 275 del 2005, n. 27 del 2001, n. 431 del 1997 e n. 86 del 1985; ordinanze n. 103 del 2012, n. 203 del 2011, n. 144 del 2009 e n. 10 del 1999).

La giurisprudenza di questa Corte ha delineato, in via di stretta interpretazione, i presupposti soggettivi e oggettivi per l'applicazione di alcune norme in tema di agevolazioni tributarie (Cass. n. 9637 del 2001, con riguardo all'esenzione venticinquennale dall'imposta sui fabbricati prevista dalla L. n. 408 del 1949, art. 13; Cass. n. 8032 del 2013, con riguardo all'aliquota agevolata del 4% prevista dal punto 2, parte seconda, della tabella A, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972; Cass. n. 15620 del 2016 e Cass. n. 11169 del 2014 con riguardo all'aliquota agevolata di cui al n. 127, undecies, primo periodo Tabella A del D.P.R. n. 633 del 1972). Da ultimo, questa Corte, a sezioni unite, nella sentenza n. 18574 del 2016 ha ribadito, in termini generali, in tema di norme agevolative, la "non suscettibilità di integrazione ermeneutica trascendente i confini semantici del dato normativo espresso".

Nella specie, proprio avuto riguardo alla ratio della norma agevolativa in esame (punto 39 della tabella A del D.P.R. n. 633 del 1972), non è dato estenderne, in via interpretativa, la portata applicativa anche alle ipotesi delle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di interi complessi edilizi, constanti di più edifici, con diversa destinazione residenziale, commerciale etc. La riprova è data dal fatto che il rispetto delle proporzioni tra superficie e destinazione prefissate ex lege può sussistere con riferimento al complesso edilizio e non già con riferimento ai singoli fabbricati che lo compongono con una consequenziale possibile elusione della ratio della norma.

Va, pertanto, affermato il seguente principio di diritto:"la previsione dell'aliquota agevolata di cui al punto 39 della tabella A del D.P.R. n. 633 del 1972, riguarda la costruzione del singolo fabbricato, che, ancorchè composto da più unità, complessivamente considerate, abbia come destinazione funzionale prevalente quella della abitazione, secondo il rapporto fissato dalle norme integrative ed interpretative di cui della L. 6 ottobre 1962, n. 1493, art. 1, ed all'articolo unico della L. 2 dicembre 1967, n. 1212 e cioè almeno il 51% della superficie totale dei piani sopraterra destinati ad abitazioni non di lusso e non più del 25% della stessa superficie destinato a uffici o a negozi. Pertanto, per stabilire se una costruzione edilizia abbia le caratteristiche richieste per fruire dei benefici previsti dalla norma sopra indicata si deve fare riferimento al singolo fabbricato o porzione di fabbricato considerato nella sua unitarietà e non già al complesso edilizio che include più fabbricati".

Quindi va globalmente negata l'applicazione dell'aliquota Iva agevolata del 4% qualora la prestazione di servizi dipendente da contratto di appalto sia relativa alla costruzione di un complesso edilizio ancorchè la superficie degli edifici residenziali superi quella dei fabbricati adibiti ad uffici o negozi, dovendo il rapporto tra superficie e destinazione essere rispettato - conformemente alla ratio della norma - con riferimento al singolo edificio, unitariamente considerato, al fine di assicurare come prevalente la destinazione abitativa dello stesso.

Alla luce delle considerazioni di cui sopra, è incorso nel denunciato vizio di violazione di legge il giudice di appello che ha considerato legittima l'applicazione dell'aliquota Iva agevolata del 4% da parte della società appaltatrice Investimenti Edilizi Ariosto s.r.l. (incorporata dalla M& M CASA s.r.l.) nelle fatture emesse nei confronti della società appaltante Iniziativa M& M s.r.l.(incorporata dalla Costruzione Margheri s.p.a.), facendo riferimento, nella valutazione della proporzione ex lege tra superficie e destinazione, all'intero complesso immobiliare realizzato anzichè ad ogni singolo edificio di esso.

Priva di pregio è, al riguardo, l'eccezione sollevata dalla società controricorrente di inammissibilità del primo motivo di ricorso in quanto implicherebbe una valutazione di fatto ovvero se il complesso immobiliare oggetto del contratto di appalto sia composto da corpi di fabbrica "stabilmente collegati" gli uni agli altri ovvero da edifici "autonomi e indipendenti".

E, invero, alla luce delle argomentazioni di cui sopra, al fine di escludere l'applicabilità della aliquota Iva agevolata ciò che rileva è l'elemento oggettivo della prestazione di servizi dipendente da contratto di appalto relativa alla costruzione di un complesso immobiliare - circostanza nella specie incontestata - e non già l'eventuale "collegamento o interdipendenza" dei singoli edifici che ne facciano parte.

2. Con il secondo motivo di ricorso, quanto al primo rilievo degli avvisi di accertamento, concernente l'applicazione dell'Iva agevolata al 4% in luogo di quella ordinaria, la Agenzia delle Entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 73, per avere la CTR erroneamente ritenuto che la partecipazione della società appaltante e di quella appaltatrice alla procedura di liquidazione Iva di gruppo non avrebbe in ogni caso comportato "alcun minor versamento di imposta o prodotto alcun danno erariale".

La fondatezza del primo motivo di ricorso rende oggettivamente inutile l'esame del secondo motivo che risulta assorbito.

3. Con il terzo motivo di ricorso, quanto al secondo rilievo dell'avviso di accertamento relativo al 2004, concernente l'omessa fatturazione di operazioni attive, la Agenzia delle Entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, art. 2697 c.c. e art. 115 c.p.c., per avere la CTR ritenuto che "non può l'Ufficio - pur in presenza di ritenute "incongruenze"- determinare maggiori ricavi occultati basandosi solo su presunzioni e non su idonea documentazione" e che "la documentazione esaminata dalla Guardia di Finanza, come riportata dall'Ufficio in atto di appello e comunque non agli atti, non prova assolutamente l'esistenza di ricavi maggiori di quelli dichiarati". L'Autorità Finanziaria, ripercorrendo tutti i fatti oggetto della verifica, insiste,invece, sulla legalità degli accertamenti compiuti basati su fatti certi e non presunti come il ritrovamento di documentazione da cui risultava la omessa fatturazione.

4. Con il quarto motivo di ricorso, quanto al secondo rilievo dell'avviso di accertamento relativo al 2004, concernente l'omessa fatturazione di operazioni attive, la Agenzia delle Entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'insufficiente motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, non essendo evincibile dalla sentenza il percorso logico-

argomentativo che avrebbe indotto la CTR a ritenere privo di fondamento l'accertamento presuntivo effettuato dall'Ufficio con riferimento alla mancata o sottofatturazione delle operazioni attive della società contribuente.

5. Il terzo e il quarto motivo di ricorso devono essere esaminati congiuntamente, data la loro connessione logico-giuridica.

L'Agenzia delle Entrate lamenta sostanzialmente, oltre all'incongrua ed insufficiente motivazione, il fatto che la C.T.R. abbia ritenuto, in contrasto con il principio di assolvimento dell'onere della prova, che la pretesa fiscale non fosse stata provata, per il fatto che questa non fosse basata su fatti certi ma su "presunzioni", non costituendo la documentazione contabile ed extracontabile come riportata dall'Ufficio prova alcuna dell'esistenza di ricavi maggiori di quelli dichiarati.

La censura è fondata.

La C.T.R. non si è assolutamente soffermata ad esaminare in dettaglio gli elementi forniti dall'Amministrazione onde contrastarli specificatamente e valutare la gravità, precisione e concordanza dei cosiddetti "indizi e presunzioni" (omissione di fatture, documentazione extracontabile etc.), limitandosi ad una generica contestazione senza verificare se gli effetti che l'Ufficio aveva ritenuto di desumere dai fatti utilizzati come indizi fossero o meno compatibili con il criterio della normalità (ex multis, Cass. n. 10078 del 2009; n. 13995 e n. 11686 del 2002). Peraltro, la motivazione oltre che generica è anche giuridicamente errata, lì dove la CTR ha affermato che l'Ufficio non aveva assolto l'onere di provare, in sostanza, la sussistenza dei presupposti di fatto della pretesa impositiva, obliterando del tutto che il D.P.R. n. 600 del 1972, art. 39, comma 1, consente all'Amministrazione la quale corregga singoli elementi della dichiarazione dei redditi d'impresa sulla base di dati forniti dallo stesso contribuente con accertamento analitico, di potere completare l'accertamento muovendo da specifici elementi quantitativamente certi e pervenire ad altri dati anche attraverso il ricorso a parametri induttivi; pertanto, in tal caso si inverte l'onere della prova incombendo al contribuente di provare la non veridicità di quanto dedotto dall'Ufficio. Inoltre, anche la cosiddetta contabilità "in nero", risultante da appunti personali ed informali dell'imprenditore, costituisce valido elemento indiziario dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti della legge (Cass. n. 1987 del 2006). Deve ritenersi, cioè, che tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 c.c. e segg., vanno ricompresi tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore e il risultato economico dell'attività svolta (Cass. n. 9442 del 2017; n. 25610 del 2006; n. 19598 del 2003). E spetta al contribuente fornire prove in senso contrario.

6. In conclusione, vanno accolti il primo, il terzo e il quarto motivo del ricorso, assorbito il secondo, con cassazione della sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvio, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, in diversa composizione, affinchè esamini il merito della vicenda.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il terzo e il quarto motivo del ricorso; assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 23 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 aprile 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza