Sentenza del 19/12/2019 n. 33896 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con avvisi di accertamento n. (OMISSIS) e n. (OMISSIS) del 18 maggio 2011, l'Agenzia delle Entrate di Gorizia liquidava, nei confronti del ricorrente, maggiori imposte a titolo di IVA, rispettivamente per gli ani 2006 e 2007, applicando interessi e sanzioni. Gli accertamenti traevano origine da un contratto di appalto, stipulato nel 2006, con il quale il ricorrente, titolare dell'omonima impresa edile, aveva ricevuto l'incarico di costruire un'abitazione unifamiliare con caratteristiche non di lusso. Il ricorrente aveva fatturato i lavori, applicando l'aliquota agevolata prevista per tale categoria di abitazione nel D.P.R. n. 633 del 1972 nella Tabella A (voce 39), parte II, allegata (all'epoca 4% anzichè 10%), ma l'Agenzia delle Entrate, sulla base di accertamenti svolti dall'Agenzia del Territorio, aveva considerato l'immobile realizzato un'abitazione di lusso, ai sensi del D.M. 2 agosto 1969, artt. 5 e 6 (superficie residenziale maggiore di mq 240), con conseguente inapplicabilità dell'agevolazione.

Con separati ricorsi, il ricorrente impugnava gli atti di accertamento, prospettando, in primo luogo, il proprio difetto di legittimazione passiva in ordine alla richiesta dei maggiori importi a titolo di IVA, essendo il committente il vero soggetto passivo dell'imposta il committente. Aggiungeva che comunque egli era stato in perfetta buona fede, perchè la sua condotta era stata determinata dalle dichiarazioni rilasciate dal committente e dalle emergenze della concessione edilizia rilasciata, non potendo essere chiamato a rispondere della maggiorazione dell'imposta. Deduceva poi la nullità degli accertamenti, per violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, perchè in essi si faceva riferimento ad una relazione dell'Agenzia del Territorio, che però non era allegata agli avvisi a lui inviati. Con riferimento al merito della pretesa, eccepiva l'erroneo computo della superficie utile, deducendo che erano stati conteggiati vani e aree che dovevano essere esclusi, perchè era stata operata l'applicazione cumulativa dei criteri di cui al D.M. 2 agosto 1969, artt. 5 e 6 (che invece doveva essere alternativa), e aggiungeva anche che non vi era alcuna prova circa le misurazioni effettuate. Contestava infine l'applicazione delle sanzioni e degli interessi, stante la ritenuta imputabilità al solo acquirente della eventuale mendacità delle dichiarazioni relative alle caratteristiche dell'immobile.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in entrambi i procedimenti, contrastando le deduzioni avversarie, di cui chiedeva il rigetto, previa riunione dei relativi giudizi.

Riuniti i procedimenti, con sentenza n. 138/01/11, la CTP di Gorizia accoglieva le impugnazioni e, per l'effetto, annullava gli accertamenti con compensazione delle spese di lite, fondando la decisione sui seguenti due rilievi: 1) il ricorrente, al momento della fatturazione, non poteva

essere a conoscenza di alcuni elementi necessari per l'attribuzione alla costruzione delle caratteristiche di lusso (la destinazione delle cantine e il livello di finitura dei locali, conseguenti a lavori affidati successivamente ad un'altra ditta, e l'estensione della superficie scoperta, conseguente all'acquisto di un appezzamento di terreno, effettuato anch'esso in un secondo momento); 2) vi era anche la violazione della L. 212 del 2000, art. 7, comma 1, per non essere stata allegata agli accertamenti la relazione dell'Agenzia del Territorio, sebbene fosse stata ivi richiamata.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello avverso tale decisione, deducendo: ad 1) che l'appaltatore avrebbe dovuto adoperare la massima diligenza, nel verificare la posizione dei terzi con i quali aveva operato, ed effettuare le variazioni in aumento dell'IVA, con diritto di rivalsa sul committente, anche successivamente alla fatturazione; ad 2) che gli avvisi di accertamento erano muniti di fede privilegiata, sicchè, per dimostrare che, contrariamente a quanto in essi era attestato, la relazione dell'Agenzia del territorio non era in realtà ad essi allegata, occorreva proporre querela di falso, aggiungendo che comunque dagli atti emergeva che il contribuente, già prima della ricezione degli avvisi di accertamento, aveva svolto contestazioni sul merito della pretesa, avendo partecipato al contraddittorio con l'Ufficio, dimostrando di essere a conoscenza del contenuto della menzionata relazione.

Si costituiva in giudizio il contribuente, il quale formulava controdeduzioni ed insisteva per la conferma della sentenza impugnata, chiedendo, con appello incidentale, la condanna dell'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese processuali anche del primo grado.

Con sentenza n. 63/11/13, depositata il 29.5.2013, la CTR di Trieste, accoglieva l'appello e, in riforma della sentenza impugnata, rigettava i ricorsi proposti in primo grado con compensazione delle spese di lite.

Avverso tale sentenza il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, articolato in quattro motivi.

L'Agenzia delle Entrate si è difesa con controricorso.

Fissata l'udienza, il ricorrente ha depositato memoria difensiva ex art. 378 c.p.c..

Il PM ha depositato memoria illustrativa delle proprie conclusioni.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2700 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR ritenuto assistite da fede privilegiata le attestazioni contenute negli avvisi di accertamento, relative al fatto che ad essi fosse allegata la relazione dell'Agenzia del Territorio, in forza della quale era stata liquidata la maggiore imposta, pur essendovi contraddittorietà tra tali attestazioni e altre contenute negli stessi atti.

In particolare, parte ricorrente ha affermato che il giudice di appello è incorso nel vizio della violazione di legge, per avere ritenuto necessaria la proposizione della querela di falso, al fine di dimostrare che, al contrario di quanto riportato negli avvisi di accertamento, la relazione

dell'Agenzia del Territorio (sui cui si fondava la maggiorazione dell'imposta) non era stata allegata, perchè, nel caso di specie, vi era una oggettiva contraddizione all'interno degli avvisi, che impediva di attribuire valore di fede privilegiata a quanto in essi riportato, tenuto conto che alle pagine 3 era scritto "...come si rileva chiaramente dalla relazione effettuata dall'Agenzia del Territorio prot. 4836/179)2010 del 5 novembre 2010, allegata nel presente atto...", mentre alle pagine 11 si leggeva "Il presente atto di compone di 11 pagine e di n. allegati composti da n. pagine", senza dunque l'indicazione di allegati presenti.

Tale contraddizione, ha sostenuto parte ricorrente, richiamando precedenti di legittimità, impediva all'atto di fare fede fino a querela di falso.

Nel rilevare la non pertinenza dei precedenti richiamati dal contribuente, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto l'impossibilità di dedurre un'intrinseca contraddittorietà degli avvisi di accertamento dalla semplice mancata compilazione dello spazio riservato al numero degli allegati.

1.1. Il motivo di impugnazione è inammissibile, perchè non coglie la ratio su cui si fonda la decisione impugnata.

Dalla semplice lettura della sentenza impugnata si evince con chiarezza che la CTR ha esaminato la questione prospettata dal ricorrente solo in via incidentale, quando ha valutato la censura relativa al prospettato difetto di motivazione degli avvisi di accertamento impugnati.

In particolare, la CTR ha evidenziato che, nel verbale del contraddittorio, precedente all'invio dei menzionati avvisi, si era dato atto che, in quell'occasione (il 18 aprile 2011), l'Ufficio aveva fatto presente che l'Agenzia del Territorio di Gorizia aveva comunicato "che il bene immobile oggetto di costruzione di cui alla... concessione edilizia possiede i requisiti per essere considerato abitazione di lusso ai senso del D.M. 2 agosto 1969, artt. 5 e 6". La stessa CTR ha pure evidenziato che gli avvisi di accertamento recavano la specificazione che ad essi era allegata la relazione n. 4836/179/2010 del 5/11/2010 dell'Agenzia del Territorio. Ha così stigmatizzato la condotta del contribuente, che, pur non avendo presentato alcuna denuncia (e qui si rinviene il riferimento alla querela di falso), nel proporre impugnazione, aveva affermato che, contrariamente a quanto si leggeva negli avvisi, la menzionata relazione non era stata allegata.

Secondo la CTR, i principi di collaborazione e di buona fede, a cui sono improntati i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10, avrebbero dovuto consigliare al contribuente di fare richiesta ed acquisizione della menzionata relazione, senza attendere - dolendosene - l'ulteriore produzione nelle controdeduzioni in primo grado.

In base a tali osservazioni, la medesima CTR ha rigettato l'eccezione di difetto di motivazione degli impugnati avvisi di accertamento.

E' pertanto evidente che la decisione si fonda su argomenti del tutto diversi da quelli censurati nel primo motivo di ricorso per cassazione, che pertanto non può ritenersi ammissibile, non sussistendo alcun interesse all'impugnazione sul punto (cfr. Cass., Sez. 1, Ordinanza n. 8755 del 10/04/2018, con riferimento all'impugnazione di argomenti utilizzati ad abundantiam, non

rientranti nella ratio decidendi; nello stesso senso, v. Cass., Sez. L, Sentenza n. 23635 del 22/11/2010).

2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, artt. 7 e 10, del L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, e dell'art. 2700 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per l'intrinseca insufficiente motivazione del provvedimento impositivo, inidonea a palesare le ragioni in fatto e in diritto dello stesso, perchè mancante dell'allegazione della relazione dell'Agenzia del Territorio, su cui si fondava la maggiore imposizione.

2.1. Il motivo di impugnazione è infondato.

E' noto che, secondo la L. n. 212 del 2000, art. 7, "Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama".

Anche il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, con specifico riferimento agli accertamenti in materia di IVA, stabilisce che "La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma".

La giurisprudenza di questa Corte ha precisato che l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di allegare all'avviso di accertamento gli atti indicati nello stesso deve essere inteso in relazione alla finalità di integrare le ragioni, che giustificano l'emanazione dell'atto impositivo, ai sensi della L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 3, sicchè detto obbligo riguarda i soli atti che non sono stati già trascritti nella loro parte essenziale nell'avviso stesso, con esclusione peraltro di quelli a cui l'Ufficio abbia fatto comunque riferimento, i quali, pur non facendo parte della motivazione, potranno poi essere utilizzati ai fini della prova della pretesa impositiva (così Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 24417 del 05/10/2018).

Inoltre, il disposto della L. n. 212 del 2000, art. 7 deve essere interpretato alla luce dell'intero sistema in cui si inserisce, tenendo in particolare presente, oltre al principio del raggiungimento dello scopo, anche il disposto della L. n. 212 del 2000, art. 10, ove è stabilito che "I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede". Pertanto, alla luce del principio di ragionevolezza, espresso dall'art. 3 Cost., nonchè del principio di solidarietà economica e sociale, di cui all'art. 2 Cost., che deve ispirare i rapporti reciproci - anche tributari - fra Pubblica Amministrazione e cittadino, la parte del rapporto tributario, sia essa il contribuente o la pubblica amministrazione, non può lamentare violazioni formali che non abbiano inciso realmente, e in negativo, sulla sua sfera giuridica (v. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 11052 del 09/05/2018).

La possibilità, per il contribuente, di denunciare vizi fondati sulla pretesa violazione di norme procedimentali non tutela infatti l'interesse all'astratta regolarità dell'attività amministrativa, ma garantisce solo l'eliminazione dell'eventuale pregiudizio dal medesimo contribuente subito in conseguenza della denunciata violazione di norme, che siano espressione del principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione (v. ancora Cass., Sez. 5, Sentenza n. 11052 del 09/05/2018).

Nel caso di specie, parte ricorrente ha dedotto la mancata allegazione della relazione dell'Agenzia del Territorio agli avvisi di accertamento, che ad essa hanno fatto riferimento, ma non ha spiegato che tipo di incidenza tale mancanza abbia avuto sulla comprensione delle ragioni di fatto e di diritto degli atti ricevuti.

Come sopra evidenziato, risulta dagli atti che, prima di ricevere gli avvisi di accertamento, il contribuente abbia partecipato al contraddittorio con l'Amministrazione, ove quest'ultima ha fatto riferimento alla sopra menzionata relazione dell'Agenzia del Territorio, per la qualificazione dell'immobile costruito come abitazione di lusso ai sensi del D.M. 2 agosto 1969, artt. 5 e 6.

Ha quindi avuto conoscenza delle ragioni delle maggiorazioni d'imposta e delle fonti informative delle relative richieste.

Nell'impugnare gli avvisi di accertamento, il medesimo contribuente ha poi eccepito la mancanza di allegazione ad essi della menzionata relazione dell'Agenzia del territorio, senza però specificare alcun pregiudizio conseguente a tale mancanza, ed anzi ha formulato censure specifiche al computo effettuato dall'Amministrazione, dimostrando in questo modo di avere conoscenza del criterio di calcolo adottato da quest'ultima per rideterminare la superficie utile dell'immobile.

D'altronde è lo stesso ricorrente che, nel ricorso per cassazione, ha espressamente affermato che già nei ricorsi introduttivi in primo grado ha "contestato anche nel merito le conclusioni dell'agenzia ed in particolare ha eccepito l'erroneità dei calcoli e delle misurazioni effettuati dall'Agenzia del Territorio e poste a fondamento dell'accertamento", depositando, a supporto delle proprie tesi, anche una perizia asseverata (p. 28 del ricorso per cassazione).

Per queste ragioni il motivo di impugnazione deve essere respinto.

3. Con il terzo motivo di ricorso si deduce l'omessa pronuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, sull'eccezione di carenza di legittimazione passiva del ricorrente, e violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 1, nota 2-bis, comma 1, lett. a), b), c) e comma 4 (in relazione al D.P.R. n. 633 del 1972, n. 21 della Tariffa, parte seconda, allegata), con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR sostenuto la soggettività passiva e la responsabilità del costruttore, e non del committente, in ordine al recupero della maggiore imposta.

Deve prima essere valutato il dedotto vizio della decisione impugnata ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa decisione sull'eccezione di carenza di legittimazione passiva dell'appaltatore.

3.1. Si deve subito precisare che, nella decisione impugnata, effettivamente la CTR non ha statuito in modo espresso su tale eccezione, presupponendo tuttavia in modo inequivoco il suo rigetto, perchè ha esaminato la questione relativa alla sussistenza in concreto della responsabilità dell'appaltatore per il recupero dell'imposta.

Come reiteratamente affermato da questa Corte, il vizio d'omessa pronuncia è configurabile quando manca completamente il provvedimento del giudice, indispensabile per la soluzione del caso concreto, mentre deve essere escluso, pur in assenza di una specifica argomentazione, in relazione ad una questione implicitamente o esplicitamente assorbita in altre statuizioni della sentenza (v. da ultimo Cass., Sez. L, Sentenza n. 1360 del 26/01/2016).

Nessuna omessa decisione è pertanto nella specie ravvisabile, ma soltanto un implicito rigetto dell'eccezione.

Il motivo, sotto questo primo profilo, deve ritenersi dunque inammissibile.

3.2. Più complessa è la questione introdotta nella seconda parte del motivo di impugnazione.

Com'è noto, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 16 prevede, in tema di IVA, aliquote agevolate per operazioni che hanno ad oggetto i beni e servizi indicati nell'allegata Tabella A, ove, al n. 39 della parte II, nel testo vigente ratione temporis, è espressamente prevista l'applicazione dell'aliquota del 4%, in caso di prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto, relativi alla costruzione dei fabbricati di cui alla L. n. 408 del 1949, art. 13 e succ. modif. (e cioè relativi a abitazioni non di lusso), tra le altre ipotesi, quando siano eseguite in favore di soggetti, per i qual ricorrono le condizioni richiamate nel precedente n. 21.

Al menzionato D.P.R. n. 633 del 1972, n. 21, della parte II della Tabella A, allegata nel testo vigente ratione temporis, è poi stabilito che l'aliquota agevolata si applica alle "abitazioni non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ancorchè non ultimate, purchè permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131", con la precisazione che "In caso di dichiarazione mendace nell'atto di acquisto, ovvero di rivendita nel quinquennio dalla data dell'atto si applicano le disposizioni indicate nella predetta nota".

Nella menzionata al D.P.R. n. 131 del 1986, nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, allegata con riferimento all'imposta di registro, e sempre nel testo vigente ratione temporis, si legge che "1. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o consuntivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:...omissis... 2. In caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1, comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.

3. Le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

4. In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonchè una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonchè irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del presente testo unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale".

La giurisprudenza di legittimità ha più volte affermato che la previsione contenuta nel comma 4 della norma appena riportata, nella parte in cui, per le cessioni soggette ad IVA, consente l'azione diretta dell'Agenzia delle Entrate nei confronti dei cessionari, quando l'immobile acquistato, risulti avere le caratteristiche di abitazione di lusso (così Cass., Sez. 6-5, Ordinanza n. 21908 del 27/10/2015; Sez. 5, Sentenza n. 10807 del 28/06/2012; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 26259 del 29/12/2010).

Nelle pronunce richiamate, la S.C. ha affermato che, in tali ipotesi, correttamente l'Ufficio emette l'avviso di liquidazione della maggiore imposta direttamente nei confronti dell'acquirente dell'immobile, in quanto l'applicazione dell'aliquota inferiore da parte del venditore deriva da una dichiarazione mendace del primo e la legge stessa fa sorgere un rapporto diretto tra l'acquirente e l'Amministrazione finanziaria, applicabile a tutti i casi di accertata non spettanza del beneficio fiscale, si tratti d'imposta sul valore aggiunto o d'imposta di registro.

In altre parole, in forza al D.P.R. n. 131 del 1986, nota II-bis dell'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata l'acquirente, in sede di rogito notarile, richiede l'applicazione del beneficio fiscale in oggetto e rende un'apposita dichiarazione circa la sussistenza dei requisiti previsti. In caso di dichiarazione mendace, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti dell'acquirente la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata ed anche irrogare la sanzione amministrativa.

Ma ciò, viene precisato, è possibile perchè è la legge ad istituire un rapporto diretto tra l'acquirente stesso e l'Amministrazione finanziaria (v. soprattutto Cass., Sez. 6-5, Ordinanza n. 21908 del 27/10/2015).

Il problema dunque è quello di verificare se la disposizione appena richiamata si applichi non solo alle ipotesi di cessione di immobili non di lusso ma anche alla esecuzione in appalto di opere per la realizzazione di immobili aventi le stesse caratteristiche, in virtù del rinvio operato dal n. 39 della parte II della Tariffa A, sopra riportato.

Si deve tenere presente che, in via generale, al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60, u.c., nel testo vigente all'epoca dei fatti (a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 37), era stabilito che "Il contribuente non ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento o della rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi".

Com'è noto, la disposizione è stata modificata dal D.L. n. 1 del 2012, art. 93, conv., con modif., in L. n. 27 del 2012, e, nel testo ora vigente, si legge che "Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione." Dalla lettera della norma da ultimo riportata, in entrambe le versioni succedutesi nel tempo, si evince con chiarezza che, nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, è considerato contribuente l'appaltatore e non il committente.

Ciò è confermato dalla ricca giurisprudenza di questa Corte, formatasi proprio con riferimento alle fattispecie in cui l'appaltatore, chiamato a corrispondere all'Erario la maggiore imposta, agisca poi in rivalsa nei confronti del committente.

La S.C. ha più volte evidenziato che l'esecuzione di operazioni imponibili ai fini dell'IVA comporta ex lege l'instaurazione di due autonomi rapporti giuridici, l'uno tributario e pubblicistico tra l'Erario ed il cedente o prestatore e l'altro civilistico tra quest'ultimo e il cessionario o committente, riguardo alla rivalsa (cfr. da ultimo Cass., Sez. 3, Sentenza n. 11137 del 29/05/2015 e Cass., Sez. 5, Sentenza n. 3291 del 02/03/2012).

Pronunciandosi a Sezioni Unite sulla questione del riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario, con riferimento a tali azioni di rivalsa, la stessa Corte di cassazione ha inoltre ribadito che, in questi casi la giurisdizione è quella del giudice ordinario, ritenendo che, in tali ipotesi, non è trattato il rapporto tributario tra Amministrazione e contribuente, precisando che l'appaltatore è l'unico soggetto obbligato al versamento dell'imposta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il quale, di conseguenza, può poi esigerla dal committente nella misura effettivamente dovuta (così Cass., Sez. U, Sentenza n. 6451 del 04/04/2016; conf. Cass., Sez. U, Sentenza n. 5140 del 22/05/1998; Cass., Sez. U, Sentenza n. 13199 del 14/12/1992; Cass. Sez. U, Sentenza n. 657 del 03/02/1989; conf. anche Cass., Sez. 2, Sentenza n. 4871 del 01/03/2010; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 18577 del 15/09/2004).

Si consideri che alcune delle pronunce appena richiamate (Cass., Sez. U, Sentenza n. 6451 del 04/04/2016; Cass., Sez. U, Sentenza n. 13199 del 14/12/1992; Cass. Sez. U, Sentenza n. 657 del

03/02/1989) hanno riguardato proprio l'azione di rivalsa esperita dall'appaltatore nei confronti del committente, con riferimento alla maggiore imposta dovuta per assenza dei requisiti previsti dal menzionato al D.P.R. n. 633 del 1972, n. 39 della Parte II della Tabella A, allegata.

Deve infatti tenersi presente che la debenza della maggiorazione dell'imposta da parte nei confronti dell'acquirente, nei casi sopra richiamati di cessione di immobile poi rivelatosi non di lusso, trova fondamento in una espressa disposizione di legge, al D.P.R. n. 131 del 1986, comma 4 della nota II-bis, all'art. 1 della parte I della Tariffa allegata. E una analoga disposizione non è presente per le fattispecie come quella in esame, ove invece l'immobile è realizzato in esecuzione di un contratto di appalto, sicchè la costituzione del rapporto diretto tra Fisco e committente deve essere escluso, non potendo certo compiersi una interpretazione estensiva in violazione dell'art. 23 Cost..

3.3. Non assumono rilievo neppure le allegazioni di parte ricorrente in ordine alla sopravvenuta insorgenza dei requisiti per qualificare l'immobile come abitazione di lusso, rispetto al momento in cui ha eseguito la fatturazione.

L'indagine sulle caratteristiche di un edificio, ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata, deve infatti essere condotta sulla base degli elementi strutturali e funzionali delle singole unità al momento della ultimazione dell'edificio, applicandosi l'agevolazione solo nel caso in cui permanga l'originaria destinazione.

Si consideri che, come sopra evidenziato, il n. 39 della parte II della Tabella A, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, rinvia, quanto alle condizioni, e solo con riferimento ad esse (v. supra), alle disposizioni del precedente n. 21, ove, come sopra riportato, è espressamente stabilito che l'agevolazione spetta anche se le abitazioni non sono ultimate "purchè permanga l'originaria destinazione".

Sul punto, già Cass., Sez. 5, Sentenza n. 8032 del 03/04/2013, ha precisato che l'indagine sulle caratteristiche di un edificio, ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata del 4%, prevista al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, n. 21, parte seconda, della tabella A, allegata deve essere condotta sulla base degli elementi strutturali e funzionali delle singole unità al momento della ultimazione dell'edificio ovvero delle classificazioni catastali definitivamente stabilite, applicandosi l'agevolazione solo nel caso in cui permanga l'originaria destinazione, senza che rilevi la circostanza che l'appaltatore non sia coinvolto negli eventuali abusi edilizi, per avere costruito solo la struttura dell'edificio, in quanto egli è l'unico soggetto obbligato al versamento dell'imposta nei confronti dell'amministrazione finanziaria e può poi esigerla dal committente nella misura effettivamente dovuta.

La ratio dell'agevolazione in esame è peraltro evidentemente quella di incentivare lo sviluppo dell'edilizia abitativa, sicchè è da ritenersi davvero contrario a tale spirito consentirne l'impiego parcellizzando l'attività costruttiva, verificando fino a quando l'immobile ha mantenuto anche solo potenziali caratteristiche non di lusso e quando le ha perse, essendo invece rilevante il risultato finale dell'attività edificatoria.

In conclusione, anche per tutti i motivi sopra illustrati, il terzo motivo di impugnazione deve essere respinto.

4. Con il quarto e ultimo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione del D.M. 2 agosto 1969, artt. 5 e 6, della L.R. Friuli Venezia Giulia n. 44 del 1984, artt. 4 e 7, della L.R. Friuli Venezia Giulia n. 19 del 2009, artt. 27 e 28, oltre che del D.M. 5 luglio 1975, delle norme di applicazione del D.M. 7 gennaio 1950, di cui alla nota prot. 4496 del 23 dicembre 1950 del Ministero delle Finanze, del Piano regolatore del Comune di Gorizia, entrato in vigore il 18 ottobre 2001 e di altre disposizioni, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, che sono stati oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per quanto riguarda le determinazioni circa la verifica dei requisiti per la classificazione dell'immobile come di lusso.

Parte ricorrente ha dedotto che la CTR ha errato nel computare la superficie utile ai fini della qualificazione dell'immobile come di lusso, in particolare lamentando: a) l'impiego, in violazione di legge, della nozione di SLP (superficie lorda dei pavimenti) invece che di quella di SU (superficie utile) ai fini delle misurazioni; b) la mancata considerazione che i vani del seminterrato fossero adibiti a cantina; c) la mancata considerazione del fatto che gli stessi vani fossero privi dei requisiti di agibilità, richiesti dalla normativa statale e regionale; d) il mancato computo del portico e del posto macchina ai fini della determinazione dell'area coperta, da rapportare a quella scoperta agli effetti del D.M. 2 agosto 1969, art. 5; e) la mancata valutazione dell'insussistenza del vincolo pertinenziale tra la particella 1708/25 sulla quale insiste il fabbricato e la vicina particella 1708/20, acquistata dopo l'ultimazione dei lavori del ricorrente, avente una destinazione autonoma e comunque di estensione tale da non determinare il superamento della superficie utile prevista per considerare l'abitazione non di lusso.

4.1. Si deve prima di tutto rilevare l'infondatezza della censura sopra riportata sub. a), tenuto conto che la sentenza gravata non risulta avere applicato il criterio della SLP (superficie lorda di pavimento), ma ha solo utilizzato, come elemento di valutazione, il fatto che nella concessione edilizia fosse indicata una SLP di mq 336, che "poteva e doveva indurre a non escludere a priori l'esistenza di un immobile di lusso, i cui parametri di immediata percezione sono dati dalla superficie utile complessiva (esclusi balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posto macchina) di mq 240, oppure di mq 200 unitamente a pertinenza di area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta (così, al D.M. 2 agosto 1969, art. 5 e 6)".

Più avanti nella stessa sentenza si legge comunque che gli argomenti del ricorrenti non sono ritenuti tali da inficiare "l'assunto dell'Ufficio in adesione a quanto rilevato nella perizia dell'Ufficio del Territorio, sul fatto che la costruzione presenta una superficie residenziale maggiore di mq 240".

Il motivo di ricorso, sotto questo profilo deve senza dubbio essere respinto.

4.2. Per poter esaminare le altre censure del ricorrente, occorre prima di tutto richiamare le disposizioni del DM sopra menzionato.

Com'è noto, il D.M. 2 agosto 1969 individua le caratteristiche delle abitazioni di lusso, stabilendo all'art. 5 che sono da intendersi tali le "Le case composte di uno o più vani costituenti unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 200 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine) ed eventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta" e all'art. 6 "Le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine)".

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità, pronunciatasi prevalentemente con riferimento ai trasferimenti degli immobili, previsti al D.P.R. n. 633 del 1972, n. 21 della parte II della Tabella A, allegata - che comunque richiama, per questo aspetto, gli stessi requisiti di cui al successivo n. 39, inerente la fattispecie in esame - è concorde nel ritenere che, al fine di stabilire se un'abitazione è di lusso, e come tale esclusa da detti benefici, occorre fare riferimento alla nozione di superficie utile complessiva di cui al DM cit., per il quale, premesso che viene in rilievo la sola utilizzabilità e non anche l'effettiva abitabilità degli ambienti, detta superficie deve essere determinata escludendo dalla estensione globale riportata nell'atto di acquisto sottoposto all'imposta, quella di balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e del posto macchina (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 19186 del 17/07/2019; Cass., Sez. 6-5, Ordinanza n. 8409 del 26/03/2019; Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 8421 del 31/03/2017).

Costituendo parametro idoneo l'utilizzabilità degli ambienti (a prescindere dalla loro effettiva abitabilità), a titolo esemplificativo, i vani, pur qualificati come cantina e soffitta ma con accesso dall'interno dell'abitazione e ad essa indissolubilmente legati, sono computabili nella superficie utile complessiva (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 18480 del 21/09/2016).

Parimenti, rientra nella superficie utile il sottotetto, trattandosi di locale non compreso nella predetta elencazione tassativa (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 18483 del 21/09/2016).

In definitiva, ciò che assume rilievo - in coerenza con l'apprezzamento dello stesso mercato immobiliare - è la marcata potenzialità abitativa del bene (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 19186 del 17/07/2019; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 25674 del 15/11/2013) e, più precisamente, l'idoneità di fatto degli ambienti allo svolgimento di attività proprie della vita quotidiana (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 23591 del 20/12/2012).

4.3. Tenuto conto di quanto appena evidenziato, non può essere accolta la censura sub. c), sopra riportata, incentrata sulla mancata considerazione della mancanza di agibilità dei locali seminterrati, asseritamente adibiti a cantina. Come sopra evidenziato, la giurisprudenza di questa Corte ha escluso la rilevanza dell'abitabilità o agibilità delle aree da conteggiare in applicazione del DM cit., precisando più volte che, ai fini per cui è causa, non si applicano le normative edilizie o igienico-sanitarie (v. supra e Cass., Sez. 5, Sentenza n. 12942 del 24/05/2013).

4.4. Per quanto riguarda le altre censure - e precisamente quelle supra indicate sub. b), d) ed e) - deve rilevarsi che la CTR non risulta avere fornito alcuna risposta alle eccezioni di parte ricorrente, pur sinteticamente richiamate a p. 3 della sentenza, nello svolgimento del processo.

In motivazione si legge soltanto, e genericamente, escluso il riferimento alle censure relative all'utilità e all'agibilità, su cui si è già statuito, "non si riscontra decisiva prova contraria atta ad inficiare l'assunto dell'Ufficio in adesione a quanto rilevato nella perizia dell'Ufficio del Territorio, sul fatto che la costruzione presenta una superficie residenziale maggiore di mq 240".

In altre parole non vi è alcuna risposta agli argomenti addotti dal ricorrente, relativi alla ritenuta erronea comprensione nella superficie utile di vani asseritamente adibiti a cantina, al mancato computo del portico nella superficie coperta agli effetti dell'art. 5 D.M. citato e alla dedotta insussistenza del rapporto pertinenziale tra fondi sopra indicato.

5. In conclusione, devono essere dichiarati inammissibili il primo e il terzo motivo di impugnazione, quest'ultimo con riferimento al primo profilo dedotto. Devono invece essere rigettati il secondo e il terzo motivo, quest'ultimo con riferimento al secondo profilo dedotto. Deve infine essere accolto il quarto motivo nei limiti indicati al precedente par. 4.4.

6. La sentenza impugnata va, pertanto, cassata, con conseguente rinvio della causa, anche per le spese del presente grado di giudizio, alla CTR Friuli Venezia Giulia in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il primo e il terzo motivo di ricorso, quest'ultimo nei limiti del primo profilo di censura dedotto, rigetta il secondo e il terzo motivo di ricorso, quest'ultimo nei limiti del secondo profilo di censura dedotto, accoglie, nei limiti di cui in parte motiva (par. 4.4), il quarto motivo, e cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti, rinviando la causa, anche per le spese del presente grado di giudizio, alla CTR Friuli Venezia Giulia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 10 settembre 2019.

Depositato in cancelleria il 19 dicembre 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza