Sentenza del 23/07/2020 n. 15713 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La societa' ricorrente era sottoposta a controllo dell'Ufficio delle Dogane di (XXXXX); i verificatori contestavano che nel periodo dal 1 gennaio 2003 all'8 maggio 2008 la contribuente aveva ceduto la disponibilita' di parte degli spazi del proprio stabilimento in Porcia ad altre imprese del gruppo e terze tramite contratti di "locazione e servizi".

In tali contratti era stabilito l'impegno di (XXXXX) s.p.a. a fornire la disponibilita' di immobili ad uso industriale o uso ufficio unitamente a prestazioni accessorie tra le quali l'energia elettrica, la forza motrice, la funzionalita' dell'impianto idrico, il riscaldamento, il servizio antincendio e la climatizzazione dei locali, il servizio telefonico e fax, il servizio mensa aziendale e sorveglianza, lo smistamento della corrispondenza, la pulizia dei locali, e altro; quanto sopra dietro corresponsione di un unico corrispettivo forfetariamente determinato come unicum inscindibile.

In forza di quanto accertato, l'Ufficio emetteva gli avvisi di pagamento impugnati, sostenendo che la ricorrente in sostanza acquistava - per gli spazi di cui sopra - energia elettrica e gas naturale ad aliquote per accisa ambedue ridotte per "usi industriali" e la somministrava parzialmente, quindi, a soggetti terzi. Conseguentemente, era dovuta l'applicazione dell'imposta elettrica erariale, dell'accisa sul gas naturale e dell'addizionale sul consumo di energia elettrica e di gas naturale dal momento che in realta' quanto era ceduto non consisteva, secondo l'Ufficio, un servizio complesso, complementare al godimento del bene locato e idoneo a consentire l'effettivo utilizzo dello stesso, ma costituiva somministrazione dell'energia elettrica, oltre che locazione dell'immobile.

Conseguentemente, l'Amministrazione richiedeva per gli anni dal 2003 al 2006 il pagamento della maggior IVA e irrogava le prescritte sanzioni conseguenti, sostenendo che il recupero della maggior imposta derivava dalla rettifica della base imponibile IVA, nella quale andavano ricomprese - ed e' la questione oggetto di questo giudizio - le maggiori accise dovute derivanti dalla contestazione di cui si e' detto, ed oggetto di autonomi provvedimenti impositivi ai fini del recupero delle accise. Ricorreva la societa' contestando la ricostruzione dell'Erario; la CTP di Pordenone rigettava il ricorso; la decisione era gravata di appello di fronte alla CTR del Friuli Venezia Giulia che accoglieva il gravame della contribuente.

Ricorre a questa Corte l'Agenzia delle Entrate con atto affidato a tre motivi. Resiste con la (XXXXX) s.p.a. con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Va preliminarmente affrontata e disattesa l'eccezione di inammissibilita' di cui al controricorso; contrariamente a quanto ivi affermato, l'Agenzia delle Entrate ha correttamente individuato la ratio decidenti della CTR e l'ha colpita adeguatamente, oltre che fondatamente, come si dira', nell'articolazione del ricorso.

Con il primo motivo di ricorso si denuncia la violazione e falsa applicazione ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 1, 13, e articolo 17, comma 1, per avere la CTR ritenuto non dovuta la maggior IVA contestata in forza del fatto che tal importo non sarebbe dovuto in quanto non e' stato oggetto, nei rapporti tra (XXXXX) s.p.a. e le altre societa', di autonoma fatturazione.

Alla luce dell'espressa rinuncia da parte dell'Agenzia ricorrente alle pretese relative alla maggior Iva dovuta a fronte della ricomprensione nella base imponibile delle accise sul gas naturale (pagg. 5 e 8 del ricorso erariale per cassazione), la questione si pone unicamente con riguardo alla maggior iva dovuta a fronte della ricomprensione nella base imponibile delle accise sull'energia elettrica.

Il motivo e' fondato.

Dall'esame della disciplina interna in tema di IVA, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, nel testo vigente ratione temporis si desume dal ridetto decreto, articolo 1, che "l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato..."; inoltre, in forza del medesimo atto normativo, articolo 13, comma 1, "la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi e' costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti".

Si tratta di una indicazione estremamente ampia ("la base imponibile e' costituita... dall'ammontare complessivo... compresi gli oneri e le spese... i debiti e altri oneri verso terzi..."), tale, dunque, da includere in essa anche gli oneri tributari, quali le accise, neppure potendosi ricavare una indicazione in senso contrario dal cit. Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 15, (rubricato "esclusioni dal computo della base imponibile") che non menziona ne' le accise, ne' altre imposte e che e' diretto a ricomprendere spese sostenute dall'impresa nell'interesse di altri e da costoro restituite. La disciplina interna, dunque, porta a concludere che, in linea di principio, nel corrispettivo finale su cui applicare l'Iva vadano inclusi anche tutti i tributi di ogni genere (esclusa solo l'Iva per evidenti ragioni connesse alla natura del tributo, soggetto al meccanismo di rivalsa e detrazione che ne garantisce la neutralita') e, in particolare, quelli che gravano la produzione e la vendita dei beni, il cui importo - come per le accise - sia posto a carico del destinatario.

La questione qui affrontata, pertanto, e' evidentemente diversa sia nelle premesse sia quindi nelle conclusioni rispetto a quella trattata e risolta recentemente da questa Corte relativa alla

identificazione del soggetto passivo delle accise e alla determinazione del momento di immissione in consumo dei beni soggetti a tali tributi (Cass. n. 10684 del 5 giugno 2020).

In quella pronuncia, infatti, il problema giuridico che si poneva non riguardava in alcun modo la determinazione della base imponibile del tributo IVA che invece forma oggetto del presente giudizio e che e' questione concettualmente e giuridicamente del tutto autonoma, la soluzione della quale comporta applicazione di diverse disposizioni e interpretazione di differenti principi, in primis in quanto del tutto diversi per natura e struttura sono i tributi che vengono in rilievo.

Tornando alla questione che qui si pone, rileva la Corte come dall'esame della disciplina unionale si tragga nondimeno ulteriore e robusto conforto in ordine alla correttezza dell'interpretazione qui adottata.

La disciplina fondamentale dell'Iva, infatti, si rinviene come e' ben noto nella legislazione Europea alla quale i singoli Stati membri debbono riferirsi nella loro produzione legislativa come nell'applicazione concreta delle disposizioni: la Dir. n. 2006/112/CE, articolo 78, par 1, lettera a, sul punto prevede chiaramente come "nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti: a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA". Tale chiara previsione, che contiene riferimenti a tributi di vario genere, ha l'effetto di rendere irrilevante per il legislatore unionale la loro classificazione e l'utilizzo, per descriverli o disciplinarli, dei possibili diversi termini ("imposte", "dazi", "tasse", "prelievo") da parte del legislatore interno; essa e' stata poi ribadita e specificata dalla Corte di Giustizia in numerose decisioni. In tali pronunce, si e' precisato che l'inclusione nella base imponibile delle imposte ulteriori - in se' non costituenti un corrispettivo economico della cessione - si giustifica peraltro in quanto sussista un legame diretto tra esse e la cessione (Corte di Giustizia, 23 settembre 1988, in C-230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd; Corte di Giustizia, 10 giugno 2006, in C98/05, De Danske Bilimportorer).

In sostanza, quindi, anche secondo tali statuizioni del Giudice dell'Unione, rientrano nella base imponibile su cui calcolare l'Iva tutti i costi sostenuti dal fornitore prima della cessione del bene o di una prestazione di servizi, incluse quelle imposte che siano state addebitate a titolo di rivalsa (v. conclusioni dell'Avvocato Generale in C-618/11, C637/11 e C-659/11, TVI, poi accolte dalla Corte di Giustizia, sentenza 5 dicembre 2013; v. anche, con riferimento alla TOS, tasse comunali di occupazione del sottosuolo portoghesi, Corte di Giustizia, 11 giugno 2015, in C-256/14, Lisboagas).

Si tratta di requisito che - come evidenziato - e' configurabile senza dubbio anche rispetto alle accise in parola poiche' l'ammontare del prelievo costituisce un elemento del costo del prodotto venduto che lo ricomprende e lo ingloba nell'ammontare addebitato al cessionario del bene stesso da parte del cedente (in tali termini, Cass. Sez. 5 n. 24015/2018).

Di qui la fondatezza del mezzo di ricorso.

Alla luce della decisione in ordine al primo motivo, i restanti motivi - con i quali si censura la sentenza impugnata per violazione dell'articolo 112, e per omessa motivazione su fatto decisivo e controverso del giudizio risultano assorbiti in quanto divenuti irrilevanti ai fini del decidere.

Pertanto, accolto il primo motivo e assorbiti i restanti due motivi, la sentenza impugnata va conseguentemente cassata e la causa rinviata anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso; assorbiti i restanti motivi, cassa la sentenza impugnata e rinvia anche per le spese alla Commissione Tributaria del Friuli Venezia Giulia in diversa composizione che statuira' anche quanto alle spese del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza