Sentenza del 28/07/2020 n. 16145 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Accertamento - Fatture emesse con aliquota inferiore.

Massima:

Non possono essere considerate opere di urbanizzazione primarie ai sensi dell'art. 4 della Legge n. 847/1964, i lavori di sistemazione di cimiteri comunali e di conseguenza non può considerarsi corretta l'applicazione dell'IVA in misura agevolata, pur in presenza di operazioni aventi ad oggetto opere di urbanizzazione realizzate fuori dall'ambito urbano quali impianti cimiteriali, strade residenziali ed interventi di recupero del patrimonio edilizio. Nel caso di specie, le prestazioni oggetto di gravame risultavano essere servizi rientranti nelle opere di urbanizzazione relative alla realizzazione di impianti e strutture cimiteriali assoggettabili all'aliquota agevolata del dieci per cento.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La (------) s.r.l. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, depositata il 23 aprile 2012, che, in accoglimento dell'appello principale dell'Ufficio e in reiezione di quello incidentale dalla medesima proposto, ha respinto il suo ricorso per l'annullamento dell'avviso di accertamento con cui era stata rettificata la dichiarazione resa per l'anno 2005.

2. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che con l'atto impositivo impugnato era stata contestata l'erronea applicazione dell'I.v.a. su fatture emesse per l'esecuzione di opere, in quanto calcolata e versata secondo un'aliquota inferiore rispetto a quella prescritta.

2.1. Il giudice di appello ha accolto il gravame erariale, evidenziando che, diversamente da quanto sostenuto dalla contribuente, le opere in oggetto non rientravano nell'ambito delle opere di urbanizzazione primarie, per le quali era prevista l'invocata aliquota di imposta ridotta, ne' tale riduzione poteva riconoscersi alle opere di sistemazione di cimiteri comunali.

3. Il ricorso e' affidato a quattro motivi.

4. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

5. La ricorrente deposita memoria ai sensi dell'articolo 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la societa' contribuente denuncia l'omessa o insufficiente motivazione della sentenza, nella parte in cui non ha illustrato le ragioni per cui non si applicherebbe l'1.v.a. agevolata alle opere di urbanizzazione extraurbane, urbane e alle opere di ampliamento di cimiteri.

2. Con il secondo motivo deduce, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullita' della sentenza per violazione degli articoli 112 e 132 c.p.c., allegando l'assenza o l'apparenza della motivazione in ordine alle medesime questioni di cui al precedente motivo di ricorso, nonche' l'omessa pronuncia "sulle questioni devolute alla sua attenzione con l'appello dell'Ufficio".

2.1. In ordine alla doglianza, contenuta in tale secondo motivo, con cui si prospetta il vizio di omessa pronuncia, la censura e' inammissibile, in assenza dell'indicazione di una propria domanda che il giudice di appello non avrebbe preso in esame, non sussistendo un interesse a dedurre il vizio di omessa pronuncia relativamente ad una domanda proposta dalla controparte, in quanto non e' configurabile al riguardo una soccombenza del ricorrente, che non puo' subire alcun concreto pregiudizio da una siffatta carenza di decisione (cfr. Cass. 27 gennaio 2017, n. 2047).

2.2. Per il resto i motivi, esaminabili congiuntamente, sono infondati.

Come riferito in precedenza, la Commissione regionale ha escluso che le opere effettuate dalla contribuente e indicate nelle fatture in oggetto - ivi incluse quelle concernenti i lavori di sistemazione di cimiteri comunali - dovessero essere assoggettate all'I.v.a. nella misura ridotta del 10%, anziche' in quella ordinaria, in quanto "non possono essere considerate opere di urbanizzazione primarie ai sensi della L. 29 settembre 1964, n. 847, articolo 4", individuando queste ultime nelle opere di realizzazione di strade residenziali, di spazi di sosta o di parcheggio, di fognature, della rete idrica, della rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas, della pubblica illuminazione e degli spazi di verde attrezzato.

Una siffatta motivazione appare sufficiente e adeguata, in quanto consente di individuare il percorso argomentativo seguito dal giudice e di apprezzarne la coerenza sotto il profilo logico-giuridico.

3. Con l'ultimo motivo di ricorso, esaminabile prioritariamente rispetto al terzo per motivo di ordine logico-giuridico, la societa' contribuente si duole della violazione e/o falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, Tabella A, parte III, nn. 127-quinquies, 127-sexies e 127-septies, allegata, nonche' della L. 29 settembre 1964, n. 847, articolo 4, Decreto Legge 27 aprile 1990, articolo 3, comma 11, conv., con modif., nella L. 26 giugno 1990,

n. 165, Decreto Legge 28 dicembre 1989, n. 415, articolo 26-bis, conv., con modif., nella L. 28 febbraio 1990, n. 38, e Decreto Legge 30 dicembre 1991, n. 417, articolo 1, comma 14, conv., con modif., nella L. 6 febbraio 1992, n. 66, per aver la sentenza impugnata escluso l'applicazione dell'I.v.a. in misura agevolata pur in presenza di operazioni aventi ad oggetto opere di urbanizzazione, benche' realizzate fuori dell'ambito urbano, impianti cimiteriali, strade residenziali e interventi di recupero del patrimonio edilizio.

3.1. Il motivo e', nei limiti che seguono, fondato.

Al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, Tabella A allegata, prevede, al n. 127-quinquies della parte III, nella formulazione applicabile alle operazioni in esame, che sono assoggettate all'aliquota dell'1.v.a. nella misura del 10% le prestazioni di servizi relative alla realizzazione, tra le altre, delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nella L. n. 847 del 1964, articolo 4.

L'applicazione dell'aliquota ridotta e' estesa anche alla cessione di beni, escluse materie prime e semi lavorate, forniti per la costruzione di tali opere (cfr. n. 127-sexies della stessa Tabella) e alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle medesime opere (cfr. successivo n. 127-septies).

Il richiamato L. n. 847 del 1964, articolo 4, nella formulazione pro tempore vigente e cosi' come risultante a seguito della modifica integrativa operata con la L. 22 ottobre 1971, n. 865, articolo 44, individua le opere di urbanizzazione primaria in quelle concernenti la realizzazione di: strade residenziali; spazi di sosta o di parcheggio; fognature; rete idrica; rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas; pubblica illuminazione; spazi di verde attrezzato:

Indica, poi, quelle di urbanizzazione secondaria in quelle concernenti la realizzazione di: asili nido e scuole materne; scuole dell'obbligo, nonche' strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo; mercati di quartiere; delegazioni comunali; chiese ed altri edifici per servizi religiosi; impianti sportivi di quartiere; centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie; aree verdi di quartiere.

Il Decreto Legge n. 90 del 1990, articolo 3, comma 11, conv., con modif., nella L.n. 165 del 1990, ha chiarito che l'aliquota dell'I.v.a. agevolata per tali prestazioni di servizi deve intendersi applicabile anche se le opere sono realizzate al di fuori dell'ambito urbano e va applicata anche agli interventi di recupero effettuati sulle stesse opere.

3.2. Il Decreto Legge 28 dicembre 1989, n. 415, articolo 26-bis, conv., con modif., nella L. 28 febbraio 1990, n. 38, ha parificato alle opere di urbanizzazione primaria gli impianti cimiteriali, precisando che devono considerarsi impianti cimiteriali "le opere ed i servizi indicati all'articolo 54 del regolamento di polizia mortuaria, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 21 ottobre 1975, n. 803, e successive modificazioni".

Tale ultima disposizione normativa prende espressamente in considerazione la realizzazione di lotti destinati ai diversi tipi di sepoltura, delle vie di accesso, delle zone di parcheggio, degli spazi e viali destinati al traffico interno e delle costruzioni accessorie (deposito di osservazione,

camera mortuaria, sala di autopsia, cappella, forno crematorio, servizi destinati al pubblico ed agli operatori cimiteriali, abitazione del custode).

Il Decreto Legge n. 417 del 1991, articolo 1, comma 14, conv., con modif., nella I.n. 66 del 1992, ha chiarito, poi, che anche a tali opere trova applicazione l'aliquota agevolata dell'I.v.a. per le opere di urbanizzazione primaria e secondaria.

3.3. Dal riferito quadro normativo emerge che le prestazioni di servizi relativi alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, ivi incluse quelle relative alla realizzazione di impianti e strutture cimiteriali, vanno assoggettate all'aliquota agevolata del 10%.

3.4. Cio' posto, la Commissione regionale non ha fatto corretta applicazione della disciplina richiamata nella parte in cui ha escluso che le prestazioni di servizio concernenti la realizzazione di opere cimiteriali, cosi' come in precedenza individuate, dovessero essere assoggettate all'aliquota ridotta del 10%.

3.5. Immune dalla censura formulata e', invece, la sentenza nella parte in cui ha escluso l'applicazione di tale aliquota in ordine alle ulteriori prestazioni di servizio oggetto dei rilievi dell'Ufficio, avendo affermato che le stesse non fossero riconducibili all'esecuzione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria.

Sul punto, la doglianza si risolve in una contestazione della valutazione delle risultanze probatorie operata dal giudice di appello, il quale ha escluso che l'attivita' realizzata avesse ad oggetto la realizzazione di opere primarie e secondarie.

Una siffatta censura non puo' trovare ingresso in questa sede in quanto la Corte di cassazione non e' mai giudice del fatto in senso sostanziale e non puo' riesaminare e valutare autonomamente il merito della causa (cfr. Cass. 28 novembre 2014, n. 25332; Cass., ord., 22 settembre 2014, n. 19959).

Non viene, poi, allegato un vizio di sussunzione nell'applicazione della legge, la cui prospettazione richiederebbe il previo e puntuale accertamento - non emergente dalla sentenza o dagli atti di parte - in ordine alla natura dei lavori realizzati.

4. Con il terzo motivo di ricorso la contribuente lamenta, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullita' della sentenza impugnata per omessa pronuncia in ordine al motivo di appello concernente l'illegittimita' delle sanzioni irrogate, allegata in ragione della sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni di legge.

4.1. Il motivo e' fondato.

Parte ricorrente ha offerto adeguata dimostrazione di aver chiesto con il ricorso introduttivo, in via gradata, l'annullamento dell'atto impugnato limitatamente alle sanzioni irrogate per le ragioni suindicate e di aver riproposto la censura con le controdeduzioni depositate in appello.

La Commissione regionale non si e' pronunciata espressamente sul punto e, nella parte dedicata allo svolgimento del processo, non ha fatto menzione di tale domanda, per cui non puo' ipotizzarsi la sussistenza di una sua pronuncia implicita sul punto.

5. La sentenza impugnata va, dunque, cassata, nei sensi di cui in motivazione e con riferimento ai motivi accolti e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo e, nei sensi di cui in motivazione, il quarto motivo di ricorso e rigetta i restanti; cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza