Sentenza del 28/01/2020 n. 1852 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Costruzione opificio mediante contratto di appalto - Acquisto materiali e strutture tecniche - Destinazione al completamento - Regime di non imponibilità ex art. 8, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972 - Operazioni con una o più prestazioni - Verifica.

Massima:

Costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili, di cui all'art. 8, commi 1 e 2, D.P.R. n. 633/1972, le cessioni di beni mobili e di prestazioni di servizi ricevute dai soggetti ivi indicati, anche nel caso in cui gli stessi siano, poi, utilizzati per fabbricati ed aree edificabili acquisiti per effetto di autonome cessioni, anche tramite commissionari. La suddetta previsione normativa dispone, infatti, che costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili le cessioni, anche tramite commissionario, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta. Pertanto, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare se tale operazione comporti, ai fini IVA, due o più prestazioni distinte o un'unica prestazione, sicché si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

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

Testo:

Fatti di causa

Dalla esposizione in fatto della pronuncia del giudice di appello si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti di Costruzioni A. T. s.r.l., un avviso di rettifica, relativo all'anno di imposta 2004, con il quale aveva accertato un maggiore reddito ai fini Ires e una maggiore Iva; in particolare, per quanto di interesse, il recupero dell'Iva era relativo a fatture di acquisto di beni relativi a lavori effettuati in dipendenza di un contratto di appalto stipulato dalla società

contribuente per la costruzione in proprio favore di un opificio industriale, avendo l'ufficio contestato che, pur avendo la suddetta società lo status di esportatore abituale, le operazioni di acquisto in esame rientrassero nel regime di non imponibilità di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 2; avverso il suddetto atto Costruzioni Aeronautiche Tecnam s.r.l. aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli che lo aveva accolto; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Campania ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: il regime di non imponibilità di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 2, non poteva trovare applicazione nella fattispecie, in quanto le fatture prodotte si riferivano all'acquisto di materiali e strutture tecniche con evidente destinazione al completamento ed alla funzionalità dell'opificio industriale, non potendosi, quindi, dubitare della immediata inerenza degli stessi al fabbricato che, in mancanza, sarebbe risultato incompleto o imperfetto, sicchè i beni acquistati dovevano essere sottoposti al medesimo regime fiscale.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso Costruzioni A. T. s.r.l. affidato a tre motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Ragioni della decisione

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, commi 1 e 2.

In particolare, parte ricorrente lamenta che il giudice del gravame ha erroneamente escluso l'applicabilità in proprio favore della previsione di non imponibilità di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, commi 1 e 2, in quanto, pur avendo la stessa commissionato mediante appalto la costruzione di un fabbricato, i beni ed i servizi oggetto di acquisto non potevano rientrare in una operazione di cessione di fabbricato, per la quale soltanto la previsione normativa sopra indicate esclude l'applicabilità del regime di non imponibilità in esame, posto che gli stessi erano riconducibili ad una serie di lavori di adeguamento realizzati successivamente alla costruzione dell'immobile, necessari per rendere l'immobile idoneo allo svolgimento della propria attività.

Il motivo è fondato.

Va disattesa, in primo luogo, l'eccezione di inammissibilità del ricorso proposta dalla controricorrente basata sulla circostanza che la ragione di censura sarebbe volta a sindacare la valutazione di merito compiuta dal giudice del gravame, in quanto, in realtà, parte ricorrente prospetta una non corretta sussunzione della fattispecie concreta nella previsione normativa applicata, deducendo se, in particolare gli acquisti di beni e servizi da essa operati possano essere ricondotti nell'ambito di applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 2, lett. c), sicchè non si tratta di una valutazione del merito, ma di una questione di corretta applicazione del paradigma astratto di cui alla suddetta previsione normativa.

Parimenti da disattendere è l'eccezione di inammissibilità del ricorso per avere parte ricorrente prospettato solo in questa sede la questione della non estensibilità del concetto di cessione di fabbricato al caso della costruzione in appalto ovvero per non avere prodotto il contratto di

appalto per la costruzione dell'immobile, costituendo la prima una argomentazione prospettata dalla ricorrente a supporto della ritenuta violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, commi 1 e 2, la seconda una circostanza non rilevante ai fini del decidere.

Ciò premesso, la questione di fondo del presente motivo di ricorso riguarda la correttezza della pronuncia del giudice del gravame laddove ha ritenuto che, avendo parte ricorrente stipulato un contratto di appalto per la costruzione di un opificio industriale, gli acquisti di beni e servizi da essa autonomamente compiuti e destinati al completamento ed alla funzionalità del fabbricato dovevano essere considerati sottratti al regime di non imponibilità di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1 e 2.

Va quindi precisato che la suddetta previsione normativa dispone che costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili le cessioni, anche tramite commissionario, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta.

Non è contestata la circostanza che la contribuente abbia lo status di esportatore abituale, ma si è posta la questione se gli acquisti di beni e servizi di cui alle fatture potessero rientrate nel regime di non imponibilità di cui alla sopra indicata previsione normativa.

Il giudice del gravame è pervenuto alla considerazione della non applicabilità del regime in esame facendo riferimento alla destinazione dei beni oggetto di acquisto ed ha ritenuto che gli stessi erano necessari per il completamento e funzionamento dell'immobile (la cui realizzazione era stata commissionata dalla contribuente mediante contratto di appalto), posto che, diversamente, lo stesso sarebbe risultato incompleto o imperfetto. In sostanza, il giudice del gravame ha ricondotto gli acquisti di cui alle fatture alle operazioni di realizzazione dell'immobile secondo l'appalto conferito dalla società contribuente al terzo appaltatore, escludendone, quindi, una valenza autonoma.

E' tale esclusione della valenza autonoma alle operazioni in esame che non risulta corretta.

La previsione normativa contiene una regola generale circa i presupposti di utilizzabilità dell'agevolazione, relativi a tutti gli acquisti di beni e servizi, pur non inerenti all'attività di esportazione, purchè riferiti a beni strumentali, ed una previsione derogatoria, riferita solo al caso di acquisti di beni immobili e aree fabbricabili.

Nella fattispecie, si evince dalla sentenza che la ricorrente aveva, da un lato, stipulato un contratto di mandato per la realizzazione in proprio favore dell'opificio industriale (assoggettando ad Iva la cessione del fabbricato una volta ultimato) e, dall'altro, provveduto autonomamente ad acquistare beni e servizi, sebbene funzionalmente diretti al completamento dell'immobile realizzato dal mandatario.

In questo quadro fattuale, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto di dovere operare una valutazione unitaria e complessiva delle operazioni realizzate, attraendo quella di acquisto di beni mobili e servizi nell'ambito del regime conseguente all'acquisto di un bene

immobile, per il quale, come visto, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 2, ha escluso l'applicabilità della agevolazione.

In realtà, l'eccezione contemplata dalla previsione sopra indicata al regime di favore è relativa al caso in cui sussista una cessione di un fabbricato o di un fondo edificabile, mentre non è ad essa riconducibile quella, di cui al caso di specie, in cui siano acquistati beni e servizi che, pur se riferiti all'immobile, non possono essere ricondotti nel concetto di "cessione di fabbricato": nel concetto di cessione di fabbricato, invero, non possono essere ricondotti gli acquisti di beni mobili ovvero di prestazioni di servizi compiuti dalla ricorrente.

Nè può compiersi una valutazione complessiva di unitarietà dell'operazione, come invece, fatto dal giudice del gravame.

Va precisato, a tal proposito, che la giurisprudenza della Corte ha precisato che, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare se tale operazione comporti, ai fini IVA, due o più prestazioni distinte o un'unica prestazione (v., in tal senso, sentenze del 10 marzo 2011, Bog e a., C-497/09, C-499/09, C501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, punto 52 e giurisprudenza ivi citata, nonchè del 21 febbraio 2013, 2amberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punto 27 e giurisprudenza ivi citata; da ultimo Corte giustizia UE, Sent., 18 gennaio 2018, causa c-463/16).

La Corte ha altresì affermato che, da un lato, dalla sesta Dir., art. 2, discende che ciascuna operazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'Iva, sicchè si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (sentenze del 10 marzo 2011, Bog e a., C-497/09, C499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, punto 53 e giurisprudenza ivi citata, nonchè del 10 novembre 2016, Bagtov, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 70 e giurisprudenza ivi citata).

Inoltre, il giudice unionale ha affermato che vi è un'unica prestazione nel caso in cui uno o più elementi debbono essere considerati costitutivi della prestazione principale, mentre altri elementi devono invece essere considerati come una o più prestazioni accessorie, cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale: pertanto, una prestazione è considerata accessoria ad una prestazione principale quando costituisce per la clientela non già un fine a sè stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (sentenze del 10 marzo 2011, Bog e a., C497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, punto 54 e giurisprudenza ivi citata, nonchè del 10 novembre 2016, Bap.to/, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 71 e giurisprudenza ivi citata).

L'operatività dei suddetti orientamenti della giurisprudenza unionale postula che si debba compiere una valutazione unitaria delle diverse prestazioni rese dal medesimo soggetto passivo in favore del cessionario o di colui che riceve la prestazione, poichè solo in tal caso può

ragionarsi in termini di unitarietà delle operazioni, valutando la finalità complessiva della stessa in funzione della natura delle diverse prestazioni ricevute.

La suddetta valutazione, tuttavia, non può essere compiuta nel caso di specie, in cui la ricorrente ha provveduto autonomamente ad acquistare beni mobili e servizi da terzi e, con diversa e distinta operazione negoziale, conferito mandato di realizzare un bene immobile.

La diversità di soggetto che ha provveduto alla cessione dei beni (il fornitore dei beni mobili e del servizio, da un lato; l'appaltatore, dall'altro) non consente di operare una valutazione di unitarietà dell'operazione e di attrarre al regime di imponibilità per la cessione del fabbricato da parte del mandatario anche la diversa operazione negoziale di acquisto di beni mobili e servizi da altro soggetto.

Sicchè, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che la disciplina di non imponibilità per la cessione del fabbricato attraesse anche quella, distinta, di acquisto di beni mobili e servizi compiuti autonomamente dalla ricorrente.

Deve quindi affermarsi il seguente principio di diritto: "Costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili, di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1 e 2, le cessioni di beni mobili e di prestazioni di servizi ricevute dai soggetti ivi indicati, anche nel caso in cui gli stessi siano, poi, utilizzati per fabbricati ed aree edificabili acquisiti per effetto di autonome cessioni, anche tramite commissionari".

Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa, incompleta, contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per non avere esaminato la natura delle prestazioni di cui alle fatture, ma fatto solo un generico richiamo alle stesse.

Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa, incompleta, contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, essendosi limitata ad affermare, senza compiere alcuna indagine di merito, che le fatture erano da riferirsi a materiali e strutture tecniche finalizzate al completamento ed alla funzionalità della fabbrica, non tenendo conto del fatto che le fatture erano relative a servizi eterogenei, quali l'acquisto di arredi e la realizzazione di impianti, nonchè l'erogazione di prestazioni professionali di consulenza in materia di sicurezza e di certificazione antincendio.

I motivi, che possono essere esaminati unitamente, sono assorbiti dalle considerazioni espresse in relazione al primo motivo di ricorso.

In conclusione, il primo motivo di ricorso è fondato, il secondo ed il terzo sono assorbiti, con conseguente accoglimento del ricorso e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decidendo nel merito, va cassata la sentenza impugnata senza rinvio, con accoglimento del ricorso originario.

Attesa la novità della questione, sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese di lite dei giudizi di merito e del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti il secondo ed il terzo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario.

Compensa interamente tra le parti le spese dei giudizi di merito e quelle del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 28 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 28 gennaio 2020

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza