Sentenza del 27/09/2022 n. 28116 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza n. 787/07/2018 del 16 marzo 2018 con cui la Commissione Tributaria Regionale della Toscana, respingeva, previa riunione, gli appelli dalla medesima proposti contro le sentenze nn. 21 e 22/03/17 del 16 febbraio 2017 della Commissione Tributaria di (---), dinanzi alla quale la CURATELA DEL FALLIMENTO (---) S.R.L. aveva impugnato altrettanti avvisi di accertamento: l'uno (T8T06301053/2016), relativo all'anno d'imposta 2011, recante recupero dell'IVA, aì sensi degli artt. 19, 54 e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, rispettivamente per Euro 23.040,00, con altresì contestuale disconoscimento del credito di Euro 92.643,00 chiesto a rimborso dalla Curatela, oltre sanzioni ed interessi, e l'altro (T8T06301055/2016), relativo all'anno d'imposta 2012, recante recupero dell'IVA per Euro 46.673,00, parimenti oltre sanzioni ed interessi.

2. L'Ufficio, a seguito della disamina della documentazione comunicata dalla Curatela (giusta specifica richiesta) a sostegno della domanda di rimborso dell'IVA per la predetta somma di Euro 92.643,00, aveva ritenuto essere stata erroneamente applicata da (---) s.r.l. l'aliquota agevolata nelle fatture emesse nei confronti della committente Cooperativa (---) s.c.r.l. in relazione ai lavori effettuati in esecuzione di un contratto d'appalto avente ad oggetto la ristrutturazione di un complesso immobiliare in quel di (---).

3. La CTR, per quanto di interesse, rilevava:

- che, nel caso di specie, si versa in ipotesi di nuova costruzione, stante l'aumento volumetrico del precedente edificio in ragione della costruzione delle cantine e la modifica della sagoma del fabbricato mediante realizzazione di un terrazzo sul prospetto tergale, risultando pertanto rispettati i principi sanciti dalla giurisprudenza di legittimità ai fini della distinzione tra nuova costruzione, comportante l'applicazione dell'aliquota agevolata, e ricostruzione, esulante dall'agevolazione;

- che, inoltre, meritevole di attenzione è l'eccezione della Curatela relativa alla mancata insinuazione dell'amministrazione nel passivo del fallimento, con conseguente possibilità di un'effettiva carenza, in capo alla stessa, di interesse al giudizio, non potendo l'Erario, anche in caso di vittoria, esercitare materialmente il recupero del credito.

4. Il ricorso per cassazione è affidato a tre motivi, cui resiste la Curatela con articolato controricorso.

5. Il Sostituto Procuratore Generale presso la Corte di cassazione conclude come in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 31, lett. d), della L. N.57 DEL 5 agosto 1978, in combinato disposto con l'art. 127-quaterdecies, tab. A, parte III, del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, nonchè con l'art. 39, tab A, parte II, del medesimo D.P.R. E' erronea l'affermazione della sentenza impugnata che ritiene ricorrere un'ipotesi di "nuova costruzione".

E' pacifico in causa che il contratto di appalto tra la (---) e la Cooperativa (---) avesse ad oggetto "lavori di ristrutturazione totale del complesso immobiliare posto in (---), Via Roma n. c. 514". Le fatture emesse dalla (---) contemplano, ad oggetto, "contratto di appalto lavori di ristrutturazione e frazionamento di fabbricato residenziale (...)".

Stante L. n. 457 del 1978 art. 31, lett. d), per lavori di ristrutturazione, dovevano ritenersi anche gli interventi di demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma dell'edificio preesistente. Solo nel 2013 il legislatore ha eliminato dalla nozione di ristrutturazione edilizia il requisito del rispetto della sagoma.

Nel caso di specie, non vale, come invece ritenuto dalla CTR, opinare che l'approvazione delle varianti relative alla realizzazione di cantine interrate e di una terrazza tergale avrebbe comportato modifiche tali da far rientrare l'intervento edilizio nella figura della nuova costruzione. Quanto alle cantine, le stesse non sono destinate alla stabile permanenza dell'uomo e non comportano un aumento della volumetria dell'edificio, non rilevando pertanto sotto il profilo urbanistico. Da ciò consegue che la realizzazione delle cantine non può produrre l'effetto della trasformazione dell'intervento da ristrutturazione a nuova costruzione, stante altresì l'assenza di un autonomo contributo urbanistico per la loro realizzazione. Identicamente è a dirsi con riferimento alla terrazza tergale, dalla costante giurisprudenza amministrativa di merito ritenuta inidonea a determinare la ricorrenza di una nuova costruzione.

1.1. Il motivo è inammissibile e comunque infondato.

1.1.1. Esso, sotto le spoglie delle denunciate violazioni di legge, pretende in realtà da questa Suprema Corte una diretta rivisitazione del materiale istruttorio acquisito agli atti, in guisa da ottenerne una diversa e più favorevole, per l'Agenzia ricorrente, valutazione di merito, in contrasto tuttavia con i canoni cui il giudizio di cassazione, quale controllo di mera legittimità degli atti impugnati, è astretto (cfr. da ultimo Sez. 3, n. 7187 del 04/03/2022, Rv. 664394-02).

Ciò è reso evidente dalla constatazione che il motivo, sebbene volto a rappresentare un'erronea applicazione del quadro normativo di riferimento al "caso in esame", in realtà, si duole, finanche "expressis verbis", di un pretesamente inesatto accertamento di fatto, sul rilievo a termini del quale (cfr., in part., par. 16, p. 17) la circostanza "che l'effettuato intervento consistesse nella ristrutturazione edilizia, (e) non già nella costruzione di una nuova struttura, (emergerebbe) dalla documentazione prodotta nei pregressi gradi di merito": rilievo che, oltretutto, in

violazione del principio di specificità del ricorso, non offre alcuna dettagliata indicazione sia della documentazione stessa sia, "a fortiori", del suo contenuto.

1.1.2. Ad ogni modo - e ciò rende comunque conto, come anticipato, dell'infondatezza del motivo - la CTR ha prestato ossequio al tenore dell'art. 31, lett. d), L. n. 457 del 1978, volto a definire come "interventi di ristrutturazione edilizia" "quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti".

Siffatta definizione era, ed è, riproposta tal quale dal D.P.R. n.380 del 6 giugno 2001 art. 3, comma 1, lett. d), il quale, nondimeno, contempla un ulteriore finale periodo, che, nella versione - "ratione temporis" applicabile visti gli anni d'imposta oggetto degli avvisi- anteriore alla modifica di cui al D.L. n. 69 del 21 giugno 2013, art. 30, comma 1, lett. a), convertito, con modificazioni, dalla L. n. 98 del 9 agosto 2013, ricomprendeva "nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia" "anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica".

A fronte di siffatto tenore della "littera legis", ineccepibilmente la CTR ha richiamato la costante giurisprudenza di questa Suprema Corte, a termini della quale, "nell'ambito delle opere edilizie (...), è ravvisabile la 'ricostruzionè allorchè dell'edificio preesistente siano venute meno, per evento naturale o per volontaria demolizione, (le relative) componenti (interne), e l'intervento si traduca nell'esatto ripristino delle stesse operato senza alcuna variazione rispetto alle originarie dimensioni dell'edificio, e, in particolare, senza aumenti della volumetria, nè delle superfici occupate in relazione alla originaria sagoma di ingombro. In presenza di tali aumenti, si verte, invece, in ipotesi di 'nuova costruzionè, da considerare tale, ai fini del computo delle distanze rispetto agli edifici contigui come previste dagli strumenti urbanistici locali, nel suo complesso, ove lo strumento urbanistico rechi una norma espressa con la quale le prescrizioni sulle maggiori distanze previste per le nuove costruzioni siano estese anche alle ricostruzioni, ovvero, ove una siffatta norma non esista, solo nelle parti eccedenti le dimensioni dell'edificio originario" (Sez. 2, n. 9637 del 27/04/2006, Rv. 588984-01; nello stesso senso anche la successiva giurisprudenza, tra cui, in particolare, Sez. U, n. 21578 del 19/10/2011, Rv. 619608-01, che, in motivazione, espressamente richiama e condivide Sez. 2, n. 9637 del 2006).

1.1.3. A mente del superiore ineccepibile inquadramento normativo e giurisprudenziale, con pertinente e congrua motivazione, la sentenza impugnata dà conto dell'esistenza, nella specie, di un aumento volumetrico, derivante dall'edificazione "ex novo" delle cantine e da una modifica della sagoma del fabbricato originario, oggetto di abbattimento e riedificazione, stante la realizzazione, in aggiunta, di un terrazzo tergale.

Rileva, più particolarmente, la CTR che, con un primo permesso edilizio, del 2010, qualificato come "ristrutturazione con cambio di destinazione d'uso", veniva autorizzata la demolizione e ricostruzione dell'edificio; con un secondo permesso edilizio, del 2011, veniva approvata una prima variante, recante "autorizzazione alla realizzazione di otto cantine interrate con

contestuale pagamento del costo di costruzione"; e, con un terzo permesso edilizio, del 2012, veniva approvata una seconda variante, recante autorizzazione alla realizzazione di scale esterne colleganti il giardino tergale e le cantine, ad una diversa distribuzione dell'aree a parcheggio e a verde ed alla realizzazione di un ulteriore terrazzo sul prospetto tergale.

1.1.4. Tale accertamento della CTR si sottrae alle censure avanzate dalla ricorrente.

In primo luogo, correttamente la CTR, senza fermarsi al primo permesso edilizio, e di conseguenza al sottostante contratto di appalto ed alle causali delle pertinenti fatture (le quali ultime, peraltro, come evidenziato dalla Curatela in controricorso, contenevano, non solo il riferimento ai lavori di ristrutturazione come da contratto, ma ciò nondimeno anche alla normativa sull'aliquota agevolata), ha ricostruito l'intero rapporto contrattuale come nel tempo dispiegatosi. A tal fine, inappuntabile, in particolare, è la valorizzazione, oltrechè del primo permesso edilizio, dei due successivi, recanti altrettante autorizzazioni di sostanziali varianti in corso d'opera, in derivazione dalle quali rammenta la CTR - sono state realizzate le cantine, comportanti un aumento volumetrico, e la terrazza tergale, comportante modifica di sagoma. In considerazione di ciò, pretendere, alla stregua della tesi della ricorrente, l'espunzione delle varianti (peraltro assentite, per la loro entità, con la procedura 'ordinarià del permesso: cfr., attualmente, l'art. 32 D.P.R. n. 380 del 2001) dal novero degli atti amministrativi valutabili significherebbe immotivatamente limitare la ricostruzione del rapporto contrattuale alla fase iniziale, fermando l'analisi della documentazione ad uno stadio non corrispondente alla realtà degli interventi effettuati. D'altronde, le varianti di cui si tratta - ben lungi, secondo la prospettazione della ricorrente, dal difettare di attitudine modificatoria del titolo edilizio originario al contrario lo hanno conformato, aggiornandolo e trasformandolo, sino a dar vita, in uno allo stesso, ad un 'titolo complessò, in osservanza del quale l'attività edificatoria avrebbe dovuto (ed in effetti non risulta diversamente) esplicarsi (per analoghe considerazioni in punto di diritto, cfr., quanto alla permanenza della giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo in caso di convenzione di lottizzazione avente ad oggetto varianti all'originaria abilitazione, Sez. U, n. 24009 del 20/11/2007, Rv. 600077-01, cui "adde", quanto all'intrasferibilità altrove di un vincolo - nella specie relativo all'assoggettamento di un'area a parcheggio ex art. 41-sexies della L. 17 agosto 1942, n. 1150 - che sorge dal titolo "ad aedificandum", "modificabile" tuttavia "solo con successiva concessione in variante della stessa Amministrazione", avente per l'effetto essa pure valore di titolo "ad aedificandum", la fondamentale Sez. 2, n. 11188 del 27/12/1994, Rv. 489426-01);

In secondo luogo, con specifico riferimento alle cantine, di cui, secondo la ricorrente, la CTR non avrebbe dovuto tener conto in quanto non comportanti, siccome inidonee alla permanenza umana, un aumento volumetrico, sia sufficiente osservare come la CTR abbia al contrario chiarito essere stata l'edificazione delle stesse, non solo autorizzata con permesso, in guisa da render conto di una significativa variazione progettuale rispetto al titolo originario, ma altresì, in conformità a quanto visto più sopra, dietro "contestuale pagamento del costo di costruzione": quest'ultimo dato esplicita, pertanto, la computazione 'in concretò delle cantine ai fini degli oneri corrisposti alla P.A., in ragione degli obiettivi incrementi di superficie e volume.

Infine, avuto riguardo alla realizzazione della terrazza tergale, oggetto del terzo permesso, la ricorrente, pretermettendo il dato in sè della necessità di un ulteriore titolo abilitativo per la sua realizzazione, invece perspicuamente evidenziato dalla CTR, si limita a solo assertivamente disconoscerne l'idoneità a determinare un mutamento da mera ristrutturazione a nuova realizzazione, senza tener conto, in realtà, dell'argomentazione della CTR secondo cui detta terrazza non rileva di per sè, ma in quanto foriera di una modifica del prospetto di sagoma.

2. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 39, tab A, parte II, del D.P.R. n. 633 del 1972, e dell'art. 2697 c.c. La CTR non ha considerato la mancanza di prova in atti, ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata, della destinazione delle unità immobiliari ricavate dall'intervento edilizio ad abitazioni non di lusso od adibite a prima casa; al riguardo, non rilevano i certificati catastali prodotto dalla Curatela.

2.1. Anche il motivo in disamina è inammissibile e, comunque, infondato.

2.1.1. Esso, in violazione del principio di specificità, evoca l'irrilevanza dei certificati catastali (par. 18, p. 20), senza tuttavia neppure accennare al contenuto degli stessi nè alle ragioni di detta loro irrilevanza.

2.1.2. Inoltre, quel che, in sostanza, esso deduce ad oggetto di critica è l'apprezzamento in sè di tali certificati, solo postulando l'irrilevanza dei quali giunge ad affermare che non sussiste in atti la prova dei requisiti inerenti la destinazione delle unità immobiliari: ragion per cui la censura non si appunta sul pur dedotto mal governo, da parte della CTR, delle regole di distribuzione degli oneri probatori, bensì, irritualmente, sull'esito in sè della valutazione delle prove, valutazione viepiù ritenuta 'a montè riposare sui certificati catastali.

2.1.3. Peraltro, a quest'ultimo riguardo, v'è da osservare come la CTR in realtà assuma 'per implicitò che l'intervento edilizio avesse ad oggetto la realizzazione di un fabbricato destinato ad unità abitative non di lusso, alla stregua del riferimento, nella parte della motivazione della sentenza impugnata dedicata ai "motivi della decisione", non ai certificati catastali, per vero neppure citati, ma ai titoli abilitativi.

Invero, nel ragionamento della CTR, il contenuto di tali titoli deve essere correlato, in un'ottica unitaria, all'esplicitazione contenuta nella prima parte della motivazione, ove leggesi che il progetto per il quale la (---) era stata costituita - alla stregua di un'allegazione della Curatela nel ricorso originario corredata della produzione della documentazione edilizia: allegazione e documentazione che, dalla sentenza impugnata, non constano essere state fatte segno di contestazione - aveva ad oggetto "un complesso residenziale di abitazioni non di lusso".

Da ciò, dunque, emerge che il motivo, a prescindere dalle evidenziate ragioni di inammissibilità, neppure effettivamente si confronta con la motivazione della sentenza impugnata.

Donde la sua infondatezza.

3. Con il terzo motivo di ricorso, si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione dell'art. 100 c.p.c. Ad avviso della ricorrente, la sussistenza del suo interesse ad agire si evince sotto un triplice profilo: v'è differenza tra accertamento della legittimità della pretesa tributaria

ed rispetto dei termini per l'insinuazione del credito al passivo del fallimento, rilevante solo in relazione alla fase della riscossione; la mancata insinuazione del credito al passivo non comporta preclusione nell'ipotesi di ritorno "in bonis" della società; l'accertamento relativo all'annualità 2011, oltre al recupero dell'imposta, era volto a disconoscere il credito oggetto dell'istanza di rimborso avanzata dalla Curatela.

3.1. In conseguenza del rigetto dei primi due motivi di ricorso, il terzo, che ne occupa, resta assorbito.

Infatti, l'affermazione di difetto di interesse ad agire in capo all'Agenzia delle entrate, nella struttura motivazionale della sentenza impugnata, è formulata in guisa di ulteriore "ratio decidendi", che si affianca al rigetto nel merito dell'appello.

Palese è dunque che, dovendo detta sentenza, in forza di quanto dianzi esposto a proposito del primo e del secondo motivo, essere confermata in relazione giust'appunto alle statuizioni riguardanti il rigetto nel merito dell'appello, con conseguente insussistenza 'in radicè dei presupposti per alcun recupero da parte dell'Agenzia, non ha questa concreta ragione di dolersi del rilievo in rito aggiuntivamente espresso dalla CTR.

4. In definitiva, il primo ed il secondo motivo di ricorso devono essere rigettati, il terzo deve essere dichiarato assorbito.

5. Le spese, liquidate in dispositivo secondo Tariffa sulla base del dichiarato valore della causa, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il primo ed il secondo motivo di ricorso, con assorbimento del terzo.

Condanna la ricorrente a rifondere le spese del grado, che liquida in Euro 4.100,00 oltre Euro 200,00 per esborsi, maggiorazione forfettaria del 15% per spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 18 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza