

Sentenza del 09/02/2023 n. 3893 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla sentenza e dal ricorso si evince che alla A. Partecipazioni Italia Srl l'Agenzia delle Entrate notificò l'avviso d'accertamento con cui fu rideterminata l'Iva dovuta dalla società relativamente all'anno d'imposta 2005.

L'atto impositivo traeva origine da una verifica (estesa anche alle annualità 2004 e 2006), all'esito della quale gli accertatori contestarono l'irregolare fatturazione di operazioni imponibili, per violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 12 , 16 e 21 . Nello specifico la società era risultata vincitrice di una gara di appalto-concorso, rendendosi aggiudicataria della gestione globale del servizio di ristorazione per degenti e per i dipendenti dell'Azienda Ospedaliera (---). Con l'aggiudicazione la società si era obbligata alla progettazione e realizzazione di tutte le strutture strumentali necessarie allo svolgimento del servizio mensa - comprensive dell'adeguamento di locali preesistenti e della realizzazione di nuovi manufatti. Pertanto, ultimati i lavori di costruzione, l'Ente le affidò in concessione amministrativa la gestione del servizio.

Nel contratto d'appalto era previsto che la remunerazione spettante alla aggiudicataria per gli interventi di ristrutturazione e di costruzione del nuovo fabbricato fosse assicurata mediante una maggiorazione del prezzo dei pasti somministrati a degenti e dipendenti.

Al prezzo dei pasti la società applicò le aliquote del 4% (relative al servizio diretto ai dipendenti) e del 10% (indirizzato al servizio offerto ai degenti).

L'Amministrazione finanziaria ritenne invece che sulla quota di maggiorazione prevista a ristoro degli interventi edilizi concordati e realizzati dovesse trovare applicazione l'aliquota del 20%, non riconoscendo il carattere di accessorietà rispetto al servizio mensa aggiudicato. Quanto all'anno 2005 fu pertanto accertato un debito fiscale di Euro 287.217,31, nonchè irrogate le relative sanzioni.

La società, che contestava l'esclusione della natura accessoria degli interventi edili, funzionale allo svolgimento del servizio mensa, adì la Commissione tributaria provinciale di Milano, che rigettò il ricorso con sentenza n. 254/46/12. L'appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia fu respinto con sentenza 1045/12/2014 , ora al vaglio della Corte.

Il giudice regionale, condividendo le ragioni dell'Agenzia delle Entrate, ha ritenuto che la realizzazione degli interventi edili, pur nella unitarietà del contratto d'appalto, non consentisse di riconoscere quel legame di accessorietà della prestazione relativa alla costruzione del fabbricato rispetto alla prestazione di somministrazione dei pasti. Al contrario, ha affermato che la prima si

identificava in una attività del tutto autonoma, come desumibile dalla specifica congrua maggiorazione del prezzo di ogni pasto. Ha rigettato anche le critiche sollevate dalla società sulla determinazione delle sanzioni.

La società ha censurato la sentenza, di cui ha chiesto la cassazione, con quattro motivi (erroneamente indicando il quarto motivo come quinto). L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

All'esito della pubblica udienza del 26 ottobre 2022, dopo la discussione, la Procura generale e le parti hanno precisato le proprie conclusioni. La causa è stata riservata e decisa.

Motivi della decisione

La ricorrente ha denunciato:

con il primo motivo la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 1 e 3 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , quanto al riconoscimento della autonomia della prestazione relativa alla realizzazione degli interventi edilizi per le strutture a servizio dell'attività di gestione e somministrazione dei pasti;

con il secondo motivo la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 12 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , quanto alla negazione della natura accessoria degli interventi edilizi rispetto al servizio mensa aggiudicato;

con il terzo motivo la nullità della sentenza, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 , e art. 61 , dell' art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, e art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , quanto alla assenza di motivazione, pur a fronte delle articolate ragioni addotte dalla difesa della contribuente.

I tre motivi vanno trattati congiuntamente perchè, sotto profili giuridici distinti, criticano la decisione per aver ritenuto che la realizzazione di interventi edili e strutturali, tesi ad apprestare le strutture logistiche adeguate all'attività di gestione globale del servizio mensa dell'ente ospedaliero, costituisse una prestazione autonoma e priva dei caratteri della accessorietà rispetto alla prestazione, da considerare unica, o quanto meno la principale dell'appalto affidato.

Nell'ordine logico è prioritario affrontare la denuncia, formulata con il terzo motivo, della nullità della sentenza perchè apparente, non avendo dato contezza, secondo la prospettiva difensiva della ricorrente, delle ampie ragioni addotte a conforto delle proprie difese.

Il motivo è infondato.

Si ha motivazione apparente della sentenza ogni qual volta il giudice di merito abbia omissso di indicare su quali elementi ha fondato il proprio convincimento, nonchè quando, pur indicandoli, ometta di far seguire una disamina almeno chiara e sufficiente, sul piano logico e giuridico, tale da permettere un adeguato controllo dell'esattezza e logicità del suo ragionamento. Si è riconosciuto che in sede di gravame la decisione può essere legittimamente motivata anche per relationem, ove il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice,

esprima sia pure in modo sintetico le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, sì da consentire, attraverso la parte motiva di entrambe le sentenze, di ricavare un percorso argomentativo adeguato e corretto, ovvero purchè il rinvio sia operato in modo da renderne possibile ed agevole il controllo, dando conto delle argomentazioni delle parti e della loro identità con quelle esaminate nella pronuncia impugnata (cfr. Cass., 19 luglio 2016, n. 14786 ; 7 aprile 2017, n. 9105). La motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione deve ritenersi apparente anche quando, ancorchè graficamente esistente ed eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regolano la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 Cost. , comma 6 (Cass., 30 giugno 2020, n. 13248 ; cfr. anche 5 agosto 2019, n. 20921). L'apparenza sussiste infine ogni qual volta la decisione evidenzia una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione relativa al quadro probatorio (Cass., 14/02/2020, n. 3819).

Nel caso di specie il giudice regionale, dopo aver riportato i fatti e le questioni oggetto della controversia nella parte espositiva, ha mostrato di non condividere le ragioni della società, reputando che la prestazione relativa ai lavori di adeguamento e realizzazione di nuovi manufatti, all'interno dei quali organizzare e assicurare il servizio mensa appaltato, costituisse una prestazione autonomamente identificabile; con altrettanta chiarezza ha inoltre ritenuto che tale prestazione non potesse qualificarsi come meramente accessoria a quella del servizio mensa. Ha considerato dirimente, rispetto a tali conclusioni, la circostanza che per gli interventi strutturali ed edilizi, sia pur finalizzati alla distribuzione e consumo dei pasti in favore dei dipendenti e dei degenti dell'Ente ospedaliero, il contratto assicurava una remunerazione specifica, identificata in una quota di maggiorazione del prezzo per ogni pasto servito.

La motivazione, condivisibile o meno dalla ricorrente, è sintetica ma certo non carente, men che meno assente o apparente, nè esiste un obbligo del giudicante di controbattere su ogni ragione addotta dalla parte processuale a conforto delle sue difese.

Il terzo motivo risulta dunque infondato.

Quanto ai primi due motivi, le questioni proposte dalla pur chiara difesa della ricorrente impongono di indirizzare l'attenzione sul contenuto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 12 , e in particolare se e in che termini, ai fini tributari, possa riconoscersi il carattere dell'accessorietà delle prestazioni.

Ebbene, ricorrendo all'ausilio della giurisprudenza Euro-unitaria, si è affermato che "una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sè stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore" (CGUE, sentenza 11 gennaio 2001, in causa C-76/99 ; 25 febbraio 1999, in causa C-349/96 ; 22 ottobre 1998, in cause riunite C-308/96, C-94/97 ; 8 dicembre 2016, in C-208/15 ; 4 settembre 2019, in causa C-71/18 ; 19 dicembre 2020, in causa C-801/19).

Si è infatti rilevato che "Per decidere, ai fini dell'IVA, se una prestazione di servizi che è composta da più elementi debba essere considerata come una prestazione unica o come due o più prestazioni autonome che devono essere valutate separatamente, si deve tener conto della duplice circostanza che, da un lato, dall'art. 2, n. 1, della sesta direttiva 77/388 discende che ciascuna prestazione di servizi dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. A questo proposito, si configura una prestazione unica in particolare nel caso in cui uno o più elementi devono essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, mentre uno o alcuni elementi devono essere considerati come una prestazione accessoria o alcune prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale" (CGUE, C-349/96 , cit.; per la giurisprudenza di legittimità cfr. le recenti 30 agosto 2022, n. 25485; 29 novembre 2022, n. 35135).

Si è dunque affermato, nella giurisprudenza della Corte di legittimità, che "In sintesi, per la giurisprudenza comunitaria, la prestazione accessoria deve essere dunque strumentale a quella principale e avere il fine di permettere l'effettuazione o la migliore fruizione della prestazione principale; cioè, con altre parole, l'elemento decisivo è rappresentato dal fatto che l'operazione accessoria si configuri essenzialmente come un mezzo per il completamento o la realizzazione della operazione principale (così anche in dottrina)" (Cass., 30 settembre 2011, n. 20029 ; cfr. anche 20 dicembre 2021, n. 40725 , con cui si è riconosciuto il carattere unitario della prestazione principale di vendita dei veicoli e di quella volta a procacciare il finanziamento agli acquirenti, in vista dell'accesso del cliente a migliori condizioni di acquisto).

La identificazione di una prestazione accessoria è dunque riconducibile agli elementi che di volta in volta possono essere valorizzati, tenendo sempre conto della specificità dei rapporti e dei negozi posti in essere. E comunque tra tali elementi, come pure ha avvertito la giurisprudenza Euro-unitaria, la rilevazione che sia stato praticato un prezzo unitario depone preferibilmente a favore di una prestazione unitaria (cfr. CGUE, in causa C308/96 cit., punto 26).

Questi gli approdi della giurisprudenza, Euro-unitaria e nazionale, sostanzialmente comune alle conclusioni cui perviene la dottrina, occorre pertanto verificare se nel caso di specie debba identificarsi una sola prestazione, cui si sarebbe obbligata la società, come preteso con il primo motivo, oppure, ove si tratti di due prestazioni, se la prima -interventi edili e tecnologici - si ponga in posizione di accessorietà rispetto a quella principale - gestione del servizio mensa, come prospettato con il secondo motivo, oppure, ancora, se le prestazioni oggetto del contratto d'appalto siano due e autonome, come preteso dall'Amministrazione finanziaria e condiviso dalla decisione ora impugnata.

La risposta richiede però ancora una ulteriore preliminare puntualizzazione.

Da quanto sinora chiarito ai fini fiscali deve riconoscersi per un verso che il concetto di accessorietà rifugge da una qualunque astratta predeterminazione, nè può vincolarsi al significato meramente formale del negozio giuridico cui sottende il rapporto economico assoggettato all'imposta; sotto altro aspetto, rispetto a contratti cd. misti, il carattere di unitarietà dell'obbligazione che impegna il cedente di un bene o il prestatore del servizio/servizi

reso/resi va dedotto dal concreto atteggiarsi degli interessi effettivamente coinvolti nell'assunzione dell'obbligazione, da identificarsi ovviamente non già nel motivo che induce il contraente alla stipula del negozio, ma alla causa del contratto medesimo; infine, l'unitarietà dell'obbligazione, da riconoscersi anche nelle ipotesi di rapporto di accessorietà tra più prestazioni, va valutata esclusivamente e solo con riguardo alle parti del contratto e non a soggetti terzi, estranei a quel contratto ancorchè parti di un distinto rapporto con uno solo dei soggetti del predetto negozio, cui pur possono essere indirizzati quei beni o quei servizi oggetto del contratto misto. Deve dunque affermarsi che "In tema di IVA, e conformemente alla giurisprudenza unionale, la circostanza che più prestazioni formalmente distinte devono essere considerate come operazione unitaria, qualora due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo siano connessi, al punto da formare una sola prestazione economica indissociabile, con obbligazioni di dare o di fare costituite da una prestazione principale ed altre accessorie, atte a garantire la migliore fruizione del servizio principale, impone che il concetto di accessorietà rifugga da astratta predeterminazione, non sia vincolato al significato meramente formale del negozio giuridico cui sottende il rapporto economico assoggettato all'imposta e, rispetto ai contratti cd. misti, l'unitarietà dell'obbligazione sia dedotta dal concreto atteggiarsi degli interessi effettivamente coinvolti, identificandosi non già nel motivo che induce il contraente alla stipula del negozio, ma alla causa del contratto medesimo, con la conseguenza che quella unitarietà va valutata con riguardo alle sole parti del contratto e non rispetto a soggetti terzi, estranei a quel contratto, ancorchè parti di un distinto rapporto con uno solo dei soggetti del predetto negozio, cui pur possono essere finalisticamente indirizzati nell'insieme quei beni o quei servizi oggetto del contratto misto".

Ebbene, dalla documentazione, riprodotta anche per ampi stralci nel ricorso, si evince che nel caso di specie l'oggetto del capitolato d'appalto prevedeva che, al fine della aggiudicazione del servizio globale di gestione della mensa dell'ente ospedaliero - stazione appaltante - per il personale e per i degenti, la partecipante si obbligava ad una serie molteplice di interventi di adeguamento, anche tecnologico, di preesistenti locali, nonchè alla realizzazione, chiavi in mano, di un nuovo fabbricato (sede di autorimessa, magazzini/dispensa, cucina, mensa, ristorante, bar, ecc.) su terreno concesso in proprietà superficiaria a tempo determinato (nove anni), idoneo allo svolgimento di tutto quanto necessario ad assicurare il servizio medesimo. Sebbene l'appalto fosse finalizzato alla aggiudicazione del servizio ristorazione (nella più ampia accezione, comprensiva di ogni attività atta a garantire quel servizio), nel capitolato (art. 14), erano identificati anche gli interventi di costruzione del nuovo fabbricato, così come tutti i lavori di adeguamento ai sensi di legge degli "attuali locali impianti, attrezzature...". Parimenti, nella predisposizione delle offerte che i partecipanti alla gara dovevano redigere, doveva indicarsi l'incidenza percentuale del costo dei lavori edili (d), del costo degli impianti (e), del costo delle attrezzature, macchinari e automezzi (f), del costo degli arredi (g).

All'esito dell'appalto concorso, aggiudicato dalla società ricorrente (all'epoca diversamente denominata Gemaz Cusin Srl) nel contratto d'appalto, per quanto qui di interesse, 1) era espressamente previsto che la costruenda nuova palazzina, al termine dei nove anni, rientrasse nel patrimonio dell'A.S.O. "senza alcun indennizzo, considerato che il valore economico della stessa è ricompreso nel corrispettivo del contratto di appalto in conformità a quanto stabilito dal Capitolato Speciale di Gara" (seguivano poi riferimenti al terreno su cui la costruzione sarebbe

sorta); 2) quanto al corrispettivo, che veniva determinato dal costo unitario che l'Ente si obbligava a corrispondere alla ditta, era tuttavia specificato che "il suddetto corrispettivo è stato determinato anche con riferimento al valore dell'acquisizione della concessione superficiaria per nove anni, al costo di costruzione della palazzina ed al rientro, al termine dei predetti nove anni nel patrimonio dell'azienda ospedaliera senza alcun indennizzo, della palazzina stessa, nonché agli oneri derivanti dagli attuali locali di cucina, mensa e dispensa"; 3) era anche concordato che negli anni successivi al primo, ove rilevate oscillazioni in più o in meno del 15% del numero di prestazioni rese (soglia delle prestazioni concordate), le parti avrebbero effettuato un conguaglio, circa le quote "di cui ai punti d)-e)-f)-g) dell'art. 14, ultimo capoverso, del Capitolato Speciale di Gara, indicate nell'offerta economica aggiudicataria", in sostanza relativi agli interventi costruttivi e di adeguamento del preesistente. Tale conguaglio prevedeva che nell'ipotesi di mancato raggiungimento della "soglia" fosse l'Ente a corrispondere alla aggiudicataria le quote d)-e)-f)-g) mancanti al suo conseguimento. Nell'ipotesi inversa spettava alla aggiudicataria "restituire a fine anno all'Ente le quote incassate "in eccedenza"", oppure, per l'ipotesi che la soglia fosse superata in eccedenza durante l'anno, l'aggiudicataria poteva facoltativamente chiedere la sospensione della corresponsione in suo favore, per ciascun pasto servito, delle quote d)-e)-f)-g). A completamento della illustrazione della specifica disciplina era stato comunque previsto nel capitolato che 4) al raggiungimento della esecuzione di un certo numero di prestazioni (nell'ordine di alcuni milioni) "le quote di cui ai punti d)-e)-f)- non sono soggette ad adeguamento di prezzo e non saranno più dovute".

Ora, sebbene nel capitolato d'appalto e poi nel contratto stipulato fosse individuato un prezzo unitario per ogni prestazione del servizio di mensa, e sebbene è indiscutibile come l'appalto riguardasse la gestione globale del servizio mensa dell'ente ospedaliero, è altrettanto pacifico che il contratto, e lo stesso capitolato, prevedesse una obbligazione specifica a carico della società, la realizzazione cioè di interventi di adeguamento del preesistente e di costruzione di nuovi manufatti, con una rigorosa disciplina relativa alla realizzazione dei medesimi e ai tempi di restituzione dei medesimi nella disponibilità dell'ente medesimo. Non solo, sia pur nelle pieghe del costo unitario di esecuzione di ciascuna prestazione del servizio di mensa, il capitolato d'appalto e il contratto sottoscritto prevedevano la specifica remunerazione di tali interventi edilizi (quantificata nella percentuale del 10,352%). Disciplinavano addirittura un meccanismo complesso secondo cui, nell'ipotesi del mancato rispetto della soglia delle prestazioni annuali prevedibili, la quota destinata espressamente alla remunerazione degli interventi edili era implementata o ridotta per rispettare sempre e comunque la soglia predefinita. E, ancora, era previsto che, superato un certo numero di prestazioni nel corso della vigenza del contratto d'appalto, le quote corrispondenti alla remunerazione dei predetti interventi costruttivi cessavano di essere corrisposte.

Si tratta con evidenza della dimostrazione che, al di là del dato formale della previsione di un costo unitario, quegli interventi avevano una loro specificità, erano ben predeterminati, e solo la concreta modalità con la quale l'appaltante si impegnava a corrisponderle prevedeva una restituzione progressiva ma frazionata, legata alle prestazioni di mensa prevedibili, prescindendo però da queste qualora le previsioni non fossero state raggiunte o, al contrario, fossero state superate.

Ciò indica che il prezzo non fosse affatto unitario, probabilmente sottendendo, con quelle modalità di pagamento, un finanziamento del progetto e dell'esecuzione di interventi di ammodernamento di vecchi immobili e di realizzazione di nuovi, il cui corrispettivo doveva essere corrisposto negli anni secondo quanto concordato.

Quanto evidenziato esclude innanzitutto l'unicità della prestazione, residuando la verifica se la distinta obbligazione avesse o meno natura accessoria rispetto a quella relativa alla assunzione della gestione globale del servizio mensa.

Ebbene, premesso che l'interpretazione di un contratto costituisce una indagine di fatto, riservata al giudice di merito per tradursi in una operazione di accertamento della volontà dei contraenti, e tuttavia essa può essere censurata in cassazione, oltre che per violazione delle regole ermeneutiche, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , anche nell'ipotesi di omesso esame di un fatto decisivo e oggetto di discussione tra le parti, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 (cfr. da ultimo Cass., 4 aprile 2022, n. 10745 ; 14 luglio 2016, n. 14355), quello che questo collegio è tenuto a verificare è la corretta applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 12 .

Sul punto, per quanto già chiarito nella descrizione delle rispettive obbligazioni assunte con il contratto d'appalto, lette alla luce dei principi affermati dalla giurisprudenza Euro-unitaria e di quella di legittimità, deve escludersi che la pronuncia del giudice regionale abbia violato l'interpretazione dell'art. 12 cit..

Infatti, se la accessorietà di una prestazione ad altra implica la sua strumentalità a quella principale e la finalità di permettere l'effettuazione o la migliore fruizione della prestazione principale, ciò va ricondotto non già nei confronti di colui che in concreto, e sul piano meramente materiale, si riveli il fruitore finale di una prestazione, ma propriamente ed esclusivamente, come questo collegio ha già evidenziato, alle parti e solo alle parti del contratto. E allora ricondurre l'accessorietà della prestazione al fruitore del servizio mensa, come prospettato nelle difese dalla ricorrente, ossia ai degenti dell'ente ospedaliero e ai suoi dipendenti, costituisce un errore di prospettiva. Tali fruitori, rispetto al contratto d'appalto, sono solo soggetti terzi, il cui interesse è senz'altro soddisfatto attraverso il servizio mensa appaltato alla società, ma ciò sulla base di un diverso rapporto contrattuale, insorto tra essi e l'ente ospedaliero. Il rapporto da ultimo evocato è distinto ed estraneo rispetto a quello oggetto della presente causa, che è solo quello insorto a seguito della aggiudicazione del contratto d'appalto tra l'ente - stazione appaltante - e la società - aggiudicataria appaltatrice, e alle cui reciproche obbligazioni occorre fare esclusivo riferimento quando si tratta di qualificare accessoria o meno una prestazione rispetto ad un'altra, ai sensi dell'invocato art. 12 cit..

E' sufficiente avvertire come d'altronde in tutti i precedenti della Corte Europea e della giurisprudenza di legittimità i principi enucleati ai fini del riconoscimento della accessorietà attengono al rapporto giuridico tra il fornitore del servizio/cedente del bene ed il destinatario del medesimo.

Ciò chiarito, sindacando allora sul rapporto negoziale per cui è causa, è agevole apprezzare il contenuto della dettagliata disciplina degli interventi edilizi, che hanno costituito l'oggetto del capitolato d'appalto, l'oggetto dell'offerta redatta dalla società per la partecipazione alla gara

d'appalto, l'oggetto infine delle obbligazioni assunte con il contratto stipulato tra stazione appaltante e appaltatrice; è agevole identificare la specifica quantificazione dei costi e dunque del corrispettivo riferibile ai suddetti interventi, con minuziosa regolazione delle modalità di versamento del suddetto corrispettivo, con analitica regolazione delle modalità di realizzazione del manufatto, della previsione di costituzione di un diritto superficiario di durata novennale sul terreno destinato alla erigenda costruzione, delle modalità di amministrazione e dei limiti di disponibilità del predetto immobile, nonché dell'obbligo della sua restituzione al termine del periodo novennale al fine della definitiva acquisizione al patrimonio dell'ente. Tutto ciò identifica una prestazione non solo distinta da quella della gestione del servizio mensa, ma autonoma, pur se "economicamente" funzionale alle prestazioni che, nei diversi (e distinti) rapporti obbligatori insorgenti tra l'ente ospedaliero ed i degenti/dipendenti, l'ente medesimo doveva impegnarsi a garantire.

Basta tener conto della acquisizione finale dell'immobile al patrimonio della stazione appaltante, per comprendere come la autonoma determinazione del corrispettivo degli interventi edilizi, sia pur corrisposti mediante la maggiorazione della quota di ciascuna prestazione di mensa garantita dalla società, segni una netta autonomia, quasi uno iato, tra le due prestazioni, che dunque non si ponevano in rapporto di accessorietà.

Si trattava certamente di prestazioni collegabili, nel complesso degli interessi regolati dal rapporto negoziale posto in atto, ma deve escludersi che l'uno assumesse natura meramente strumentale, ossia costituisse solo il mezzo per fruire delle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore.

Nè invocare le categorie degli appalti pubblici, la loro differente disciplina e qualificabilità, come pretende la difesa della società, insistendo sulla collocazione dell'appalto per cui è causa nell'alveo degli appalti di servizi, con la conseguente accessorietà che a tal fine assumono i lavori eventualmente in essi anche previsti, è utile a risolvere la presente controversia. Quelle regole trovano infatti corretta applicazione nei rapporti amministrativi instaurati tra le parti, ma certo non investono nè condizionano ai fini fiscali la natura delle prestazioni, che resta del tutto autonoma quanto alla collocazione giuridica delle suddette prestazioni ai fini del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 12 .

La sentenza del giudice regionale, negando il carattere di accessorietà alle prestazioni relative alle opere edilizie realizzate ed alla quota di remunerazione dei suddetti lavori compresa nel prezzo di ciascun pasto assicurato dalla società appaltatrice alla stazione appaltante, non si è discostata dai principi di diritto enunciati in materia dalla giurisprudenza di legittimità ed Euro-unitaria.

I tre motivi in conclusione devono essere rigettati.

Con il quarto motivo (erroneamente indicato come quinto) la società si duole della violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 12, comma 5 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , quanto al mancato riconoscimento della regola della continuazione in tema di applicazione e determinazione delle sanzioni per violazioni della stessa indole.

Sul punto il giudice regionale, nel rigettare la richiesta, ha affermato che "del D.P.R. n. 633 del 1972 , stesso art. 12, comma 5, richiede per la rideterminazione della sanzione complessiva la presenza di una pronuncia passata in giudicato".

Questa Corte ha affermato che in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5 , in caso di processi separati relativi ad avvisi contenenti irrogazione di sanzioni della stessa indole, commesse in periodi di imposta diversi, l'ultimo giudice è competente a rideterminare la "sanzione complessiva" fino a che le precedenti sentenze non siano passate in giudicato (Cass., 2 marzo 2020, n. 5648 ; 12 aprile 2017, n. 9501).

Nel caso di specie, pur avendo menzionato nel ricorso la pendenza di altro giudizio, relativo ad altra annualità e per la medesima violazione, nel quale peraltro la società risulta vittoriosa in sede d'appello, nulla la società ha riferito, men che meno dimostrato, sulla circostanza che il presente fosse l'ultimo dei giudizi e che vi fossero comunque irrogazioni di sanzioni applicate in altri accertamenti.

Anche questo motivo risulta pertanto infondato.

Il ricorso va rigettato e all'esito della controversia segue la soccombenza della società nelle spese di causa, nella misura specificata in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso, condanna la ricorrente alla rifusione in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano nella misura di Euro 5.600,00 oltre spese prenotate a debito. Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del medesimo art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 9 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza