Sentenza del 21/03/2023 n. 8142 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società Finstral Spa , relativamente all'anno 2008, un avviso di accertamento, con contestuale irrogazione di sanzione, con il quale aveva contestato l'erronea applicazione dell'iva agevolata sulle operazioni di fornitura di infissi realizzate dalla società per interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria su fabbricati a destinazione abitativa, posto che non correttamente la società aveva ritenuto di potere applicare l'iva agevolata sull'intera prestazione realizzata, quindi anche relativamente al costo delle materia prime impiegate; la società aveva proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento che era stato accolto dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, che aveva ritenuto che l'iva agevolata dovesse essere riferita alla prestazione di servizi intesa nel suo complesso, con estensione, quindi, anche alla fornitura di prodotti finiti purchè gli infissi fossero stati forniti dallo stesso soggetto tenuto alla realizzazione dell'intervento; avverso la sentenza del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello.

La Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano ha parzialmente accolto l'appello, in particolare: ha ritenuto che, sulla medesima questione, si erano già pronunciate, per diverse annualità, altre Commissioni tributarie di primo e secondo grado, le quali avevano ritenuto che le prestazioni eseguite erano consistite nella produzione degli infissi e nella conseguente loro posa in opera, sicchè avevano ritenuto che non si era realizzata alcuna cessione significativa di beni; ha quindi evidenziato che la Corte di cassazione si era pronunciata su analoghi procedimenti e, dovendo seguire l'orientamento espresso, doveva ritenersi che l'imposta agevolata poteva applicarsi solo sul valore della prestazione dedotto il costo dell'infisso; infine, ha ritenuto che sussistevano, nel caso in esame, obiettive condizioni di incertezza normativa sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma, sicchè le sanzioni non erano dovute.

Avverso la suddetta pronuncia la società ha proposto ricorso principale per la cassazione, illustrato con successiva memoria, affidato a due motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

L'Agenzia delle entrate ha, altresì, notificato successivo ricorso, da intendersi quale ricorso incidentale, per la cassazione della sentenza affidato ad un unico motivo di censura, cui ha resistito la società depositando controricorso.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Tommaso Basile ha depositato le proprie conclusioni scritte.

Motivi della decisione

Sul ricorso principale:

Con il primo motivo di ricorso principale la società censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3) , per violazione dell' art. 7, comma 1, lett. b) , della L. n. 488 DEL 1999 e del DM 29/12/1999 , in relazione all' art. 28, par. 6, della Direttiva 77/388/Cee ed al connesso allegato K, come modificato dalla Direttiva 1999/85/Ce .

In particolare, parte ricorrente, pur prendendo atto dei precedenti di questa Corte n. 26821, 26823, 26827 e 26828 del 18 dicembre 2014, che si è già pronunciata sulla medesima vicenda in ordine agli accertamenti per le annualità dal 2000 al 2005 ed in conformità dei quali si è espresso il giudice del gravame, prospetta ragioni difensive finalizzate ad una rimeditazione dell'orientamento giurisprudenziale già espresso sulla questione.

Al tal proposito, evidenzia che la finalità della Direttiva 1999/85/Ce era quella della riduzione di servizi ad alta intensità di lavoro, pertanto l'obiettivo comunitario era di attribuire rilevanza alle prestazioni consistenti prevalentemente in un "fare" e non in un "dare", senza tuttavia escludere del tutto dall'agevolazione il valore dei beni "significativi" eventualmente forniti nell'ambito della prestazione di servizi.

Sotto tale profilo, secondo parte ricorrente, dovrebbe assumere rilevanza nel caso di specie la circostanza che la contribuente aveva assunto un obbligo, nei confronti delle committenti, di progettare e fabbricare infissi su misura con conseguente successiva installazione nell'ambito degli interventi di manutenzione edilizia, sicchè verrebbe in considerazione, in tal caso, il compimento di un'opera finale che costituisce una prestazione di servizi.

Secondo parte ricorrente, quindi, sarebbe necessario distinguere a seconda che vi sia stata una vendita con installazione di infissi già pronti ovvero, come nel caso di specie, una esecuzione di una prestazione di realizzazione degli infissi da parte della stessa ricorrente finalizzata alla successiva installazione, posto che la suddetta attività dovrebbe essere ricondotta nell'ambito della prestazione di servizi cui fa riferimento il legislatore comunitario.

Sotto tale profilo, parte ricorrente evidenzia che la suddetta distinzione troverebbe supporto nella circostanza che il legislatore comunitario, a differenza di quello interno, ha utilizzato il termine "materiali" (piuttosto che quello di "beni" di cui alla normativa interna), chiaramente in tal modo volendo riconoscere rilevanza all'agevolazione "allorquando si fa questione di beni realizzati dall'impresa artigiana a partire dalla materia prima".

Sulla base di questa linea interpretativa parte ricorrente evidenzia una duplice opzione interpretativa: in primo luogo, che il legislatore interno non abbia correttamente recepito la Direttiva comunitaria, laddove non consente di applicare l'agevolazione ai "materiali" utilizzati nell'attività di produzione artigiana, focalizzando l'attenzione, con l'utilizzo del termine "beni", al risultato di tale attività; in secondo luogo, che la stessa formulazione della Direttiva non sia chiara laddove ha utilizzato l'espressione "esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore della fornitura".

Il motivo è infondato.

La Direttiva 1999/85/Ce ha consentito di introdurre a titolo sperimentale un'aliquota iva ridotta per servizi di alta intensità di lavoro e, in particolare, nel suo secondo considerando, ha giustificato tale possibilità nella prospettiva del superamento del grave problema della disoccupazione in termini di nuovi posti di lavoro ed ha preso in considerazione servizi ad alta intensità di lavoro, pur nella puntualizzazione, di cui al quarto considerando, che una siffatta riduzione mirata dell'aliquota non sia esente da pericoli per il buon funzionamento del mercato interno e per la neutralità dell'iva.

Sotto tale profilo, l'art. 1 della Direttiva precisa espressamente i requisiti che devono avere i servizi per i quali può trovare applicazione il regime di agevolazione, precisando che gli stessi devono essere caratterizzati da un'alta intensità di lavoro, devono essere in larga misura prestati direttamente al consumatore finale ed avere principalmente natura locale, senza creare distorsioni per la concorrenza, in modo da creare una stretta correlazione tra la riduzione dei prezzi, conseguenti all'applicazione della riduzione dell'aliquota, ed il prevedibile aumento della domanda e dell'occupazione.

Nel successivo allegato K sono indicati i servizi per i quali può trovare applicazione la riduzione dell'aliquota.

Oltre a "piccoli servizi di riparazione", a servizi di "pulitura di vetri e pulizie presso privati", a servizi di "assistenza domestica" e a "servizi di "parrucchieri", si è fatto espresso riferimento alla "riparazione e ristrutturazione di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore della fornitura".

Quel che rileva, ai fini interpretativi, è l'espresso riferimento, come visto, a specifici servizi per i quali soltanto può operare la riduzione dell'aliquota e, con riferimento al caso di specie, è solo la riparazione o la ristrutturazione di abitazioni private che può costituire il presupposto per l'applicazione della suddetta riduzione.

La Corte di giustizia ha più volte precisato che le disposizioni in esame, in quanto consentono di applicare un'aliquota iva ridotta, costituiscono una deroga al principio dell'applicazione dell'aliquota normale e devono quindi essere interpretate restrittivamente (v., in tal senso, sentenza del 1 ottobre 2020 , Staatssecretaris van Financiën (Aliquota IVA ridotta per afrodisiaci), C-331/19, EU:C:2020:786, punto 30 e giurisprudenza citata).

Il legislatore comunitario, in questo ambito, ha avuto presente la circostanza che la realizzazione di un servizio di riparazione o di ristrutturazione di abitazioni private può essere svolta anche mediante la fornitura di "materiali", ma ha inteso circoscrivere l'applicabilità della riduzione ai soli casi in cui sia prevalente l'attività di riparazione e di ristrutturazione di abitazioni private.

E' in questo senso che deve leggersi il successivo riferimento alla esclusione dei materiali che costituiscono una parte significativa del valore della fornitura: l'impiego dei materiali necessari per la realizzazione della prestazione non può tramutarsi in una prevalenza dello stesso rispetto

a quello che deve costituire l'unico elemento di riferimento, cioè la realizzazione di prestazioni di servizi consistenti nella riparazione e ristrutturazione di abitazioni private.

Pertanto, la circostanza che, ai fini della realizzazione della prestazione di servizi di riparazione e ristrutturazione, la ricorrente abbia a sua volta realizzato i beni, non può condurre a ritenere che di tale ulteriore attività si possa tenere conto ai fini dell'applicazione della riduzione dell'iva.

La Direttiva in esame, laddove fa riferimento al concetto di "materiali", non intende porre una distinzione a seconda che gli stessi siano stati utilizzati come prodotti finiti o come esito di una attività di lavorazione a sua volta eseguita dalla società: quel che rileva, stando al chiaro tenore testuale della previsione in esame, è che la riduzione dell'iva può essere riconosciuta ove vi sia una prevalenza della attività di riparazione e ristrutturazione, ed è in relazione a tali prestazioni che opera unicamente il regime di agevolazione.

In conformità alla suddetta Direttiva, poi, è intervenuto il legislatore interno, che ha previsto, nell' art. 7 , L. n. 488/1999 , che sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento "le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui alla L. 5 agosto 1978, n. 457, art. 31, comma 1, lett. a) , b) , c) e d) , realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. Con decreto del Ministro delle finanze sono individuati i beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni di cui alla presente lettera, ai quali l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni".

Il riferimento al termine "beni", piuttosto che a quello utilizzato dal legislatore comunitario "materiali", non può condurre a ritenere che non vi sia stato un corretto adeguamento alla Direttiva.

Anche il legislatore interno si è mosso sulla base della medesima linea direzionale contenuta nella Direttiva, ragionando in termini di necessaria prevalenza della prestazione aventi ad oggetto interventi di recupero su beni a destinazione privata, precisando quando ed in che misura possa essere riconosciuta la riduzione dell'aliquota, anche in questo caso ponendo l'attenzione sulla necessità che la stessa debba basarsi necessariamente sulla realizzazione delle suddette specifiche prestazioni di servizi, introducendo anche in questo caso il criterio di riferimento alla "parte significativa" degli interventi.

Questa interpretazione si pone, dunque, in linea con i precedenti di questa Corte, tenuti presenti dalla ricorrente, con i quali è stato precisato che:

- Il fondamento comunitario della normativa in esame prescrive una interpretazione rigorosa della stessa, in modo da non estenderne l'applicazione oltre una misura che possa andare a danno del buon funzionamento del mercato interno;

- La nozione di "fornitura" non può essere qualificata come cessione di beni in senso tecnico, secondo la definizione normativa di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2 , perchè, risultando effettuata nell'ambito di prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero dei patrimonio

edilizio, e cioè di prestazioni di servizi ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3 , si determinerebbe una contraddizione sul piano delle qualificazioni, non potendo la fornitura essere ad un tempo "cessione" ed allo stesso tempo "prestazione", o meglio elemento costitutivo di una prestazione, dovendosi considerare la prestazione di servizio come tale, in modo indipendente dalla qualificazione derivante dal titolo contrattuale;

- ciò che rileva per la disciplina tributaria è la circostanza di fatto della fornitura che si verifica nell'ambito di una prestazione avente ad oggetto un intervento di recupero del patrimonio edilizio, indipendentemente dalle qualificazioni derivanti dal diritto civile e depone in tal senso, del resto, anche la definizione contenuta nella disciplina comunitaria: "riparazioni e ristrutturazioni di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa de valore della fornitura";

- non può quindi farsi dipendere l'applicazione dell'aliquota ridotta dalla qualificazione del titolo contrattuale, appalto o vendita.

A conferma di tale impostazione è l'intervento interpretativo compiuto dal legislatore interno con l' art. 1, comma 19 , L. 27 dicembre 2017, n. 205 , ma la suddetta previsione non può avere rilievo nel senso auspicato dalla ricorrente nella sua memoria.

In particolare, è stato precisato che "come valore dei predetti beni deve essere assunto quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti contraenti, che deve tenere conto solo di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi e, dunque, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi e che, comunque, non può essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi".

In sostanza, è stato chiarito che, ai fini della determinazione del valore dei beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture, deve tenersi conto non solo degli oneri relativi alle materie prime ma anche di quelli relativi all'utilizzo della manodopera impiegata per la produzione degli stessi.

La suddetta previsione normativa, dunque ha solo inteso precisare che la valutazione della aliquota ridotta deve comunque tenere conto della rilevanza economica anche dei costi sostenuti per la eventuale realizzazione del prodotto, in senso, quindi, aderente alla impostazione giurisprudenziale resa da questa Corte.

Per quanto sopra precisato, il motivo di ricorso non può trovare accoglimento, non sussistendo, peraltro, i presupposti per un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia secondo la prospettazione della ricorrente.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4) , per violazione dell' art. 112, c.p.c. , per non avere pronunciato sulla questione relativa alla necessità di individuare, in via subordinata, i criteri di computo della base imponibile sulla quale applicare l'aliquota agevolata.

Il motivo in esame può trovare accoglimento in ragione dell'intervento interpretativo di cui al citato art. 1, comma 19 , L. 27 dicembre 2017, n. 205 che deve trovare applicazione, quale norma

sopravvenuta, nel corso del giudizio.

In particolare, il giudice del rinvio dovrà attenersi alle specifiche previsioni contenute nella suddetta previsione interpretativa ai fini dell'individuazione dei beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate, della esatta determinazione del valore dei predetti beni, dovendosi essere assunto quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti contraenti, che deve tenere conto solo di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi e, dunque, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi e che, comunque, non può essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi.

Sul ricorso incidentale:

Con l'unico motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3) , per violazione dell' art. 6 , D.Lgs. n. 472 del 1997 , dell' art. 8 , D.Lgs. n. 546 del 1992 , e dell' art. 10, comma 3 , L. n. 212 del 2000 .

Evidenzia parte ricorrente che erroneamente il giudice del gravame ha ritenuto che nella fattispecie fosse riscontrabile una situazione di incertezza normativa che giustificasse la non applicazione delle sanzioni, avendo lo stesso fatto riferimento a profili non rilevanti, quali la circostanza che precedenti commissioni tributarie avevano seguito la linea interpretativa della ricorrente ed il fatto che il Procuratore generale presso la Corte di cassazione, nelle proprie conclusioni, si era espresso nel senso del rigetto dei ricorsi dell'amministrazione finanziaria.

Le considerazioni espresse con riferimento al ricorso principale comportano l'assorbimento del presente motivo.

In conclusione, è fondato il secondo motivo di ricorso principale, infondato il primo, è assorbito il motivo di ricorso incidentale, con conseguente cassazione della sentenza e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il secondo motivo di ricorso principale, infondato il primo e assorbito il motivo di ricorso incidentale, cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza