

Sentenza del 06/04/2023 n. 9469 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria provinciale di Grosseto accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla società cooperativa Le Ginestre avverso due avvisi di accertamento, per IVA e imposte dirette, relativi agli anni 2003 e 2004 - con i quali erano accertati maggiori ricavi rispetto a quelli dichiarati e l'applicazione di aliquote IVA inferiori a quelle previste dalla legge - escludendo le sanzioni relative all'IVA. La Commissione tributaria regionale della Toscana rigettava l'appello principale proposto dalla contribuente e accoglieva quello incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate, ritenendo dovute anche le sanzioni escluse dal primo giudice.

Dalla sentenza impugnata si evince, per quanto ancora interessa in questa sede, che:

- alla vendita delle unità immobiliari realizzate dalla contribuente non poteva essere applicata l'aliquota IVA agevolata, prevista per le case di abitazione, in quanto dette unità erano state costruite con destinazione turistico - ricettiva (Case Appartamenti Vacanze - CAV) e non era stato chiesto il mutamento di destinazione d'uso;
- la ripresa riguardante i maggiori prezzi di vendita degli appartamenti era corretta, in quanto fondata non sulla c.d. doppia presunzione, ma sulla media dei prezzi praticati dalla stessa società contribuente per la cessione, nello stesso periodo, di appartamenti facenti parte del medesimo complesso edilizio e aventi le stesse caratteristiche e dimensioni.

La società contribuente propone ricorso per cassazione con tre motivi, illustrati da memoria.

- l'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso, la società Le Ginestre deduce la violazione o la falsa applicazione della L. n. 217 del 1983, art. 8, comma 6, della tabella allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 127-undecies della parte terza, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente applicato della L. n. 217 del 1983, art. 8, comma 6, non più in vigore all'epoca della cessione degli immobili, in quanto abrogato dalla L. n. 135 del 2001, art. 11, comma 6, anziché della tabella allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 127-undecies della parte terza, che, per la cessione delle case di abitazione non di lusso, secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1986, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA al 10%, anche se destinate a case e appartamenti per vacanze.

1.1 Il motivo è infondato.

1.2 Dalla sentenza impugnata si evince che la società contribuente aveva ottenuto il permesso per realizzare un complesso edilizio composto da diverse unità immobiliari destinate ad attività ricettiva (CAV) e le aveva poi vendute come civili abitazioni, senza procedere al mutamento della destinazione d'uso degli immobili, applicando, di conseguenza, l'IVA con le aliquote agevolate del 4% o del 10%, anzichè con quella ordinaria del 20%.

1.3 La contribuente non contesta la mancata variazione della destinazione d'uso degli immobili, ma si limita a rilevare l'avvenuta abrogazione della L. n. 217 del 1983, citata dal giudice di appello, a sostegno della non applicabilità dell'aliquota IVA agevolata.

1.4 Sul punto occorre precisare che l'abrogazione della L. n. 217 del 1983, art. 8 (che correlava la permanenza del vincolo di destinazione a struttura ricettiva alla convenienza economico - produttiva dell'attività imprenditoriale), ad opera della L. n. 135 del 2001, art. 11 (che, a sua volta, è stato abrogato dal D.Lgs. n. 79 del 2011), non ha inciso sulla permanenza del vincolo che può comunque mantenere la sua effettività sotto forma di vincolo di destinazione d'uso degli immobili che vi sono sottoposti, in quanto previsto e regolamentato dagli strumenti urbanistici in relazione alla zona territoriale omogenea, ove i singoli edifici risultano ubicati.

La normativa nazionale ha, in sostanza, spostato sul piano della (eventuale) legislazione regionale e delle scelte urbanistiche compiute a livello comunale la possibilità di prevedere vincoli di destinazione turistico - ricettiva.

1.5 Ciò posto, in mancanza del cambio di destinazione d'uso, la vendita frazionata dell'immobile non poteva determinare di per sè il venir meno della destinazione urbanistica (ricettiva) a cui lo stesso era stato sottoposto.

1.6. Deve rammentarsi in proposito che, secondo un orientamento di questa Corte ormai consolidato e condivisibile, il beneficio dell'aliquota IVA agevolata, invocato dalla contribuente, non spetta agli immobili destinati a "casa albergo" (Cass. n. 1713 del 25 febbraio 1997; Cass. n. 4317 del 4 maggio 1994; Cass. n. 19197 del 2 agosto 2017; Cass. n. 33594 del 18 dicembre 2019).

La "casa albergo" (che configura una struttura funzionale all'esercizio di una attività di impresa, consistente nella prestazione di ospitalità dietro corrispettivo ad una massa indiscriminata di fruitori), infatti, non è assibilabile, così come il residence turistico-alberghiero, alla "casa di abitazione" (che va intesa, invece, come luogo destinato ad ospitare - con tendenziale continuità - nuclei familiari, per lo svolgimento della loro vita privata), ma va piuttosto ricondotta alla diversa categoria del "negoziò", costituita come luogo deputato allo svolgimento di attività d'impresa (ex multis, Cass. n. 21378 del 6 ottobre 2020).

1.7 Poichè ai fini dell'IVA, poi, non conta l'astratta classificazione catastale dell'immobile a uso abitativo, ma la destinazione all'attività di impresa (Cass. n. 8628 del 29 aprile 2015 e Cass. n. 26748 del 22 dicembre 2016), è del tutto irrilevante che le unità abitative facenti parte del complesso edilizio possano essere assimilate a case di civile abitazione e rientrare nell'ambito di applicazione della disposizione di cui Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, art.

127-undecies (che, peraltro, contenendo una previsione di natura agevolatrice, è una norma di stretta interpretazione, per la quale non è ammessa alcuna interpretazione estensiva o analogica).

1.8 Nella specie, si trattava di un complesso immobiliare avente tutti i requisiti di un residence, realizzato dalla società Le Ginestre per adibirlo allo svolgimento della propria attività imprenditoriale, che era quella di gestione di una struttura turistico - ricettiva (Case Appartamenti Vacanze) e non certamente quella di costruzione di immobili non di lusso, destinati ad implementare l'edilizia abitativa, essendo irrilevante sia che poi la società avesse deciso, sempre nell'ambito della sua attività d'impresa, di alienare le unità immobiliari realizzate, sia che la gestione delle CAV non fosse affidata alla contribuente.

1.9 Non va dimenticato, infatti, che, in materia di IVA, le norme che prevedono aliquote agevolate costituiscono un'eccezione rispetto alle disposizioni che stabiliscono, in via generale, le aliquote ordinarie, sicchè spetta al contribuente, che voglia far valere tali circostanze (le quali, pur non escludendola, riducono sul piano quantitativo la pretesa del fisco), provare l'esistenza dei presupposti per la loro applicazione, e cioè dei fatti costituenti il fondamento della sua eccezione (ex plurimis, Cass. n. 7124 del 9 maggio 2003).

1.10 La contribuente (sulla quale, dunque, ricadeva il relativo onere), invece, non ha dimostrato nè che le singole unità immobiliari cedute fossero effettivamente utilizzate dagli acquirenti per soddisfare le proprie esigenze abitative nè che la gestione dei servizi del residence non fosse unitaria.

2. Con il secondo motivo, deduce l'omesso esame e motivazione circa un fatto decisivo e controverso del giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, con riferimento alla prospettata possibilità di fruire della agevolazione dell'IVA al 10%, in occasione di cessione di fabbricati come abitazioni non di lusso, destinati a CAV. La ricorrente sostiene, in particolare, che, sebbene gli appartamenti "fossero stati qualificati urbanisticamente case e appartamenti per vacanze (poichè aventi le caratteristiche urbane di tali immobili), catastalmente e per destinazione avevano una qualifica assolutamente rispondente alle caratteristiche delle civili abitazioni, rientranti tutte nella qualifica catastale A2, di fatto tutte acquistate da privati" e che "la gestione delle CAV non è stata compiuta nè dalla Cooperativa Le Ginestre nè da terzi come appurato dagli stessi verificatori in fase di accesso" (cfr. all. 2 al ricorso di primo grado, pag. 4 del p.v.c.), semplicemente perchè la gestione di una struttura recettiva con caratteristiche di natura extralberghiere non è mai esistita".

3. Con il terzo motivo, deduce l'omesso esame e motivazione circa un fatto decisivo e controverso del giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, con riferimento alla valutazione del maggior imponibile ritenuto evaso, pari ad Euro 138.000,00 nel 2003 e ad Euro 59.000,00 nel 2004, riguardante la cessione di alcuni fabbricati aventi destinazione CAV, "fondato su una concatenazione di presunzioni".

3.1 Entrambi i motivi sono inammissibili.

3.2 Occorre rammentare, infatti, che alla fattispecie in esame si applica l'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 nel testo novellato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 , conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134 (essendo stata la sentenza impugnata pubblicata in data 2.05.2013). A seguito di detta modifica normativa, non trovano più accesso al sindacato di legittimità della Corte le censure riguardanti il vizio di insufficienza o incompletezza della motivazione della sentenza di merito impugnata, essendo denunciabile con il ricorso per cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053).

3.3 La nuova formulazione del vizio di legittimità, introdotta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 , conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134 , che ha sostituito l'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 (con riferimento alle impugnazioni proposte avverso le sentenze pubblicate dopo l'11.09.2012), ha limitato il ricorso alla sola ipotesi di "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti", con la conseguenza che, al di fuori dell'indicata omissione, il controllo del vizio di legittimità rimane circoscritto alla sola verifica della esistenza del requisito motivazionale nel suo contenuto "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost. , comma 6, ed individuato "in negativo" dalla consolidata giurisprudenza della Corte - formatasi in materia di ricorso straordinario - in relazione alle note ipotesi (mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale; motivazione apparente; manifesta ed irriducibile contraddittorietà; motivazione perplessa od incomprensibile) che si convertono nella violazione dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4), e che determinano la nullità della sentenza per carenza assoluta del prescritto requisito di validità (Cass. 2.10.2017, n. 23940).

3.4 Laddove non si contesti l'inesistenza del requisito motivazione della provvedimento impugnato, quindi, il vizio di motivazione può essere dedotto solo in caso di omesso esame di un "fatto storico" controverso, che sia stato oggetto di discussione ed appaia "decisivo" ai fini di una diversa decisione, non essendo più consentito impugnare la sentenza per contestare la sufficienza della sua argomentazione sulla base di elementi fattuali ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi (Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit. e Cass. Sez. U. 22.09.2014, n. 19881).

3.5 E' stato poi precisato che il controllo previsto dal nuovo n. 5 dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, concerne l'omesso esame di un fatto "storico", principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Si tratta di censura che, tuttavia, impone a chi la denunci di indicare, nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 6, e art. 369 c.p.c. , comma 2, n. 4, il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui

esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività" (ex multis, Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit.).

3.6 La ricorrente ha, invece, denunciato il vizio sotto il paradigma previgente di cui all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, avendo censurato, nella sostanza, una motivazione insufficiente della sentenza impugnata, nella parte in cui non avrebbe argomentato correttamente sul rigetto delle censure riguardanti l'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata (secondo motivo) e laddove non avrebbe esaminato compiutamente il motivo di appello relativo alla rideterminazione dei prezzi di vendita degli appartamenti ceduti (terzo motivo).

4. Il ricorso va, dunque, rigettato e nulla va disposto sulle spese nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, stante la tardiva costituzione della stessa.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza