

Sentenza del 12/04/2023 n. 9662 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate, Direzione di Isernia, emise un avviso di accertamento nei confronti della società A.A. Costruzioni di B.B. & C. Sas , relativo all'anno di imposta 2004, con il quale rettificò l'aliquota Iva applicata nella misura agevolata del 10% in luogo di quella ordinaria del 20% in relazione a lavori eseguiti dalla predetta per conto dei Comuni di (Omissis) e di (Omissis), consistenti rispettivamente nella sostituzione di porte interne di un edificio scolastico e nella ristrutturazione dell'abbeveratoio di pertinenza del rifugio (Omissis), i quali non potevano essere ricompresi tra quelli per i quali era prevista l'agevolazione, come precisata nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , tabella A, parte III n. 127, nella L. n. 457 del 1978, art. 31 , e nella L. n. 488 del 1999, art. 7 .

Impugnato il predetto atto dalla contribuente, la C.T.P. di Isernia accolse il ricorso con sentenza n. 65/1/08, che, impugnata dall'Agenzia delle Entrate, fu confermata dalla C.T.R. per il Molise, con sentenza n. 273/01/15, depositata il 29/9/2015.

Avverso questa sentenza, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandolo a un motivo, mentre la contribuente si è difesa con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate lamenta la violazione e falsa applicazione della L. 23 dicembre 1999, n. 488, art. 7, comma 1, lett. b) , (che richiama la L. 5 agosto 1978, n. 457, art. 31, comma 1) e della tabella A, parte II, n. 41-ter, allegata al D.P.R. 26 dicembre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per avere la C.T.R. riconosciuto l'applicabilità dell'aliquota agevolata prevista per gli interventi di recupero dell'edilizia residenziale, benchè difettesse, nella specie, il presupposto della destinazione ad uso residenziale degli immobili, non potendo il requisito della "stabile residenzialità" essere riconosciuto nè agli interventi sulla scuola, ancorchè assimilata alle case di abitazione dalla L. 19 luglio 1961, n. 659 , come precisato dalla circolare n. 141/E dell'8/8/1994, nè a quelli sul rifugio di montagna e tantomeno sull'abbeveratoio, in ragione non soltanto dell'incertezza sulla riconoscibilità della sua soggezione alla categoria Al1 (abitazioni o alloggi tipici dei luoghi), ma anche dell'assenza del requisito della stabilità della destinazione abitativa. Agli interventi sulla scuola, non poteva, infine, essere applicata neppure la disciplina prevista per il superamento delle barriere architettoniche, ai sensi della Tabella A, Parte II, n. 41-ter, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 , in assenza di indicazioni al riguardo nella contabilità della società, dovendo tale finalità risultare dal contratto d'appalto o dalle fatture, e in considerazione del momento in cui tale pretesa era stata avanzata, ossia soltanto in fase contenziosa.

2.1 Il ricorso è parzialmente fondato nei termini di cui appreso.

La L. 23 dicembre 1999, n. 488, art. 7, comma 1, lett. b) , recante "Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette e per l'emersione di base imponibile", stabilisce, in particolare, che "1. Ferme restando le disposizioni più favorevoli di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10 , e delle tabelle ad esso allegate, fino alla data del 31 dicembre 2003, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento", tra le altre, "b) 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" e che "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". Peraltro, con il D.L. 24 dicembre 2003, n. 355, art. 23-bis , convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 2004, n. 47 , l'applicabilità delle agevolazioni tributarie è stata estesa anche alle prestazioni fatturate dal 1 gennaio 2004.

La L. 5 agosto 1978, n. 457 , richiamato art. 31, comma 1, lett. a), b), c) e d), in particolare, definisce gli interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente, facendo riferimento alle opere di manutenzione ordinaria, ivi comprese le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture di edifici, e straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia ed urbanistica, senza considerare le forniture, rispetto alle quali supplisce il D.M. 29 dicembre 1999, art. 1, allorchè chiarisce che anche le forniture sono soggette all'Iva agevolata del 10% quando abbiano ad oggetto beni in esso specificamente indicati, tra cui gli infissi esterni e interni, quale parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni realizzate su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata.

Alla stregua di tali disposizioni, dunque, il riconoscimento dell'Iva agevolata postula la sussistenza di due requisiti: 1) la realizzazione di interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria sul patrimonio edilizio esistente e 2) la prevalente destinazione abitativa privata degli immobili da essi interessati.

Come già osservato da questa Corte, sia pure per una fattispecie affatto differente, la disciplina sopra descritta costituisce attuazione della direttiva comunitaria 1999/85/CE del 22 ottobre 1999, la quale, secondo quanto desunto dai "considerando", ha concepito la riduzione dell'IVA, quale misura di sgravio, allo scopo di creare nuovi posti di lavoro, sia pure evidenziando, sempre nel "considerando", la necessità "di istituire una procedura d'autorizzazione per un periodo ben delimitato e completo di tre anni" e "di circoscrivere rigorosamente il campo d'applicazione del provvedimento a fine di preservarne la natura limitata e la verificabilità", al fine di scongiurare il pericolo che, da una tale riduzione, potrebbe derivare "per il buon funzionamento del mercato interno e per la neutralità dell'imposta", con la conseguenza che il fondamento comunitario sotteso alla predetta normativa impone di darne un'interpretazione rigorosa, senza estenderne l'applicazione oltre una misura che possa andare a danno del buon funzionamento del mercato interno (in questi termini, Cass., 18/12/2014, n. 26821).

Costituisce del resto principio pacifico in tema di Iva quello secondo cui la previsione dell'aliquota ridotta di cui alla Tabella A allegata dal D.P.R. n. 633 del 1973, costituendo norma agevolativa, è di stretta interpretazione (in questi termini, sia pure per prestazioni o cessioni differenti, Cass., Sez. 5, 19/11/2020, n. 26317; Cass., Sez. 5, 20/11/2019, n. 30138) e va dunque valutata, alla stregua di quanto sostenuto dalla Corte di Giustizia, conformemente al suo senso abituale (CGUE 18/3/2010, C-3/09, Erotic Center, punti 15 e 15; Id 18/1/2001, C-83/99, Commissione/ Spa gna, punto 19).

2.2 Nondimeno deve osservarsi come il D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 16, comma 2, stabilisca che "l'aliquota è ridotta al dieci per cento per le operazioni che hanno ad oggetto i beni e i servizi elencati nell'allegata Tabella A", la quale, nella parte III, contempla all'art. 127 quinquies, non solo le linee di trasporto metropolitane tramviarie e altre linee di trasporto ad impianto fisso, gli impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica e gli impianti di depurazione destinati ad essere collegati alle reti fognarie anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione, ma anche le opere di urbanizzazione primaria e secondaria di cui alla L. 29 settembre 1964, n. 847, art. 4 , integrato dalla L. 22 ottobre 1971, n. 865, art. 44 , e gli edifici di cui alla L. 19 luglio 1961, n. 659, art. 1 , assimilati ai fabbricati di cui alla L. 2 luglio 1949, n. 408, art. 13 e successive modificazioni.

In particolare, la L. n. 847 del 1964, art. 4 , rubricato "opere di urbanizzazione primaria", in vigore dal 14/03/1988 e modificato dalla L. 11 marzo 1988, n. 67 , all'art. 17, riguardante le opere di cui all'art. 1, lett. b), identifica in quelle di urbanizzazione c.d. "primaria" non soltanto le strade residenziali, gli Spazi di sosta o di parcheggio, le fognature, la rete idrica, la rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas, la pubblica illuminazione e gli Spazi di verde attrezzato, ma anche - alla stregua della sua integrazione avvenuta con la L. 22 ottobre 1971, n. 865, art. 44 , pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 276 del 30/10/1971, riguardante "programmi e coordinamento dell'edilizia residenziale pubblica; norme sulla espropriazione per pubblica utilità; modifiche ed integrazioni alle L. 17 agosto 1942, n. 1150 ; L. 18 aprile 1962, n. 167 , L. 29 settembre 1964, n. 846, ed autorizzazione di spesa per interventi straordinari nel settore dell'edilizia residenziale, agevolata e convenzionale", che vi ha inserito un nuovo comma (in vigore dal 31/10/1971) -, tra le altre, gli asili nido, le scuole materne e le scuole dell'obbligo, quando tali opere siano destinate ad uso pubblico o siano comunque rivolte alla collettività e siano funzionalmente collegate ad un determinato territorio, come recentemente sostenuto da questa Corte (in tal senso Cass., Sez. 5, 29/3/2022, n. 9999, in tema di impianti sportivi di quartiere).

La L. n. 659 del 1961 , citato art. 1, invece, non contiene per la verità alcun elenco, ma rimanda a tale fine al disposto di cui al R.D.L. 21 giugno 1938, n. 1094, art. 2, comma 2, conv. dalla L. 5 gennaio 1939, n. 35, limitandosi ad affermare che a tali edifici sono estese "Le agevolazioni fiscali e tributarie stabilite per la costruzione di case di abitazione della L. 2 luglio 1949, n. 408, artt. 13 , 14 , 16 e 18 , e successive proroghe e modificazioni" e che "le agevolazioni si applicano anche all'ampliamento e al completamento degli edifici costruiti o in corso di costruzione".

L'elenco vero e proprio degli immobili interessati dall'agevolazione è, dunque, contenuto nel R.D.L. n. 1094 del 1938, art. 2, comma 2, a mente del quale "agli effetti del beneficio previsto dal comma precedente sono equiparati alle case di civile abitazione gli edifici scolastici, le caserme,

gli ospedali, le case di cura, i ricoveri, le colonie climatiche, i collegi, gli educandi, gli asili infantili, gli orfanotrofi e simili", norma che, quantunque abrogata dal D.L. 22 dicembre 2008, n. 200, convertito, con modificazioni, dalla L. 18 febbraio 2009, n. 9, deve ritenersi comunque tuttora applicabile con riguardo all'elenco degli edifici in essa contenuto, non essendo il rinvio riferito alla disposizione, ma alla sola tipologia di edifici ivi contemplata.

La disposizione in esame, costruita attraverso una serie di rinvii ad altre risalenti disposizioni, va letta innanzitutto alla stregua del suo significato letterale, in virtù del quale l'aliquota Iva è ridotta al dieci per cento per le operazioni che hanno ad oggetto gli edifici scolastici, le caserme, gli ospedali, le case di cura, i ricoveri, le colonie climatiche, i collegi, gli educandi, gli asili infantili, gli orfanotrofi e simili, le quali, secondo quanto chiarito dal R.D.L. n. 1094 del 1938, art. 2, comma 2, sono equiparate alle case di civile abitazione ai soli effetti del beneficio, come anche affermato dal R.D.L. n. 1094 del 1938, art. 2, comma 2, conv. dalla L. n. 35 del 1939, a sua volta richiamato dalla Tabella A, che si limita ad assimilare dette costruzioni ai fabbricati di cui alla L. 2 luglio 1949, n. 408, art. 13 e successive modificazioni, ossia alle case di abitazione non di lusso, senza imporre, anche per esse, l'ulteriore requisito della stabile residenza.

Nè può dirsi che l'equiparazione tra case di abitazione ed edifici scolastici, caserme, ospedali, case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi, educandi, asili infantili, orfanotrofi e simili non si fermi al solo regime agevolativo dell'Iva, ma si estenda, al di là del chiaro dettato letterale della norma, anche all'attribuzione a questi ultimi fabbricati, come ai primi, del requisito del loro impiego abitativo, stante l'incompatibilità di tale funzione con alcuni di essi (ad esempio gli edifici scolastici, gli asili nido o le caserme), che renderebbe in questi casi sempre inapplicabile l'agevolazione stessa.

La ratio legis della norma in esame non è peraltro quella, propria delle abitazioni non di lusso, di tutelare le esigenze abitative civili, ciò che giustifica l'obbligo della concreta destinazione dell'immobile a stabile alloggio per lo svolgimento della propria vita privata, con carattere di tendenziale continuità, da persone o nuclei familiari (per tale nozione vedi Cass., Sez. 5, 19/11/2020, n. 26317), ma quella di perseguire finalità di interesse collettivo aventi carattere sostanzialmente assistenziale.

La prevista agevolazione costituisce, infatti, espressione dell'art. 98 della direttiva Iva, secondo cui gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte (par. 1) alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III (par. 2) (in tal senso, CGUE 6/5/2010, C-94/09, Commissione/Francia, punto 22), tra le quali sono contemplate anche le "cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di organismi di cui è riconosciuto il carattere sociale dagli Stati membri e che sono impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociale, nella misura in cui tali operazioni non siano esenti in virtù degli artt. 132, 135 e 136" (punto 15).

Ciò significa che ai fini del riconoscimento dell'aliquota del 10 non è necessario che gli immobili oggetto dell'operazione debbano rispondere ad esigenze abitative, purchè siano destinati alle funzioni indicate nell'elenco di cui al R.D.L. n. 1094 del 1938, art. 2, comma 2.

In questi termini, peraltro, si è espresso il Ministero delle Finanze con la circolare n. 1/E del 2 marzo 1994, che ha riconosciuto il beneficio fiscale "anche a edifici che, pur se non

precipuamente destinati a ospitare collettività, sono utilizzati per il perseguimento delle finalità di istruzione, cura, assistenza e beneficenza", purchè "l'esercizio di attività volte al perseguimento di finalità di interesse collettivo deve trovare rispondenza nelle caratteristiche strutturali dell'immobile quali risultano al momento di effettuazione dell'operazione", citando al riguardo i principi enunciati da questa Corte con la sentenza del 5/12/1972, n. 3503, "nella quale si sottolinea la necessità di far riferimento, per l'applicazione dei benefici fiscali alle finalità di interesse collettivo perseguite attraverso l'attività svolta negli immobili".

Ciò comporta che, al fine del riconoscimento della agevolazione, non rilevi affatto la funzione abitativa di tali edifici, nè il loro accatastamento, dovendosi privilegiare la destinazione dell'immobile secondo le sue caratteristiche intrinseche al momento dell'operazione, come del resto affermato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la risposta n. 49 del 2020, con la quale ha ritenuto che anche le costruzioni destinate a ospitare e assistere, sotto il profilo socio-sanitario e socio-assistenziale, persone affette da una particolare disabilità, rientrino nelle disposizioni agevolative di cui ai n. 127-quinquies, della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 , in quanto prevedono l'Iva al 10% anche per gli edifici di cui alla L. 19 luglio 1961, n. 659, art. 1 (ossia le case di abitazione gli edifici scolastici, le caserme, gli ospedali, le case di cura, i ricoveri, le colonie climatiche, i collegi, gli educandati, gli asili infantili, gli orfanotrofi e simili), siccome assimilati ai fabbricati di cui alla L. 2 luglio 1949, n. 408, art. 13 , e successive modificazioni, in ragione delle finalità di interesse collettivo.

Deve allora affermarsi il seguente principio di diritto: "In tema di Iva, gli interventi di recupero edilizio di una scuola (nella specie sostituzione degli infissi interni) sono soggetti all'aliquota ridotta del 10%, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 16, comma 2 , in ragione del richiamo da esso operato all'allegata Tabella A, parte III, che contempla, all'art. 127-quinquies, sia le opere di urbanizzazione primaria ai sensi della L. n. 847 del 1964, art. 4 , come integrato dalla L. n. 865 del 1971, art. 44 , tra cui sono inserite anche le scuole se destinate ad uso pubblico e funzionalmente collegate ad un determinato territorio, sia gli edifici di cui alla L. n. 659 del 1961, art. 1 , ossia quelli di cui all'elenco contenuto nel R.D.L. n. 1094 del 1939, art. 2, comma 2, conv. dalla L. n. 35 del 1939, rispetto ai quali non rileva la destinazione abitativa, siccome non richiamata dalla predetta L. n. 659, art. 1, ma la finalità di interesse collettivo a carattere sostanzialmente assistenziale sottesa alla loro destinazione secondo le loro caratteristiche intrinseche al momento dell'operazione".

2.3 Alla stregua di quanto detto, deve allora ritenersi che la C.T.R. abbia fatto buon governo di questo principio allorchè ha affermato l'applicabilità dell'agevolazione alla scuola, sul presupposto che nella circolare n. 71/E/2000 siano richiamate, con interpretazione estensiva, le unità immobiliari classificate nella categoria catastale da A/1 ad A/11, con esclusione della A/10 (uffici), a prescindere dal loro effettivo utilizzo, ma non anche con riferimento al rifugio e all'abbeveratoio, non rientrando detto immobile e la sua pertinenza tra le categorie espressamente richiamate della Tabella A, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 127 quinquies, parte III, nè rispondendo alle medesime esigenze di carattere sociale da questa disposizione tutelate, nè avendo funzione abitativa con carattere di stabilità, ma costituendo un mero riparo saltuario ed eventuale, sicchè la censura deve dirsi fondata limitatamente a quest'ultimo immobile, ma non anche con riferimento alla scuola.

Non essendovi questioni in fatto da valutare, la causa può essere decisa nel merito, attraverso l'annullamento della sentenza impugnata nella parte in cui ha riconosciuto l'agevolazione di imposta al rifugio e sue pertinenze, rispetto alla quale va affermata la legittimità della pretesa dell'Ufficio.

3. In conclusione, dichiarata la parziale fondatezza del motivo, la sentenza deve essere cassata nei limiti di cui in motivazione e, decidendo nel merito, deve accogliersi parzialmente il ricorso originario del contribuente limitatamente all'edificio scolastico.

In ragione della reciproca soccombenza, si ritiene che le spese dell'intero giudizio debbano essere compensate.

P.Q.M.

Dichiara la parziale fondatezza del ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie parzialmente il ricorso originario del contribuente limitatamente all'edificio scolastico.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza