

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 27 aprile 2021, n. 11028

FATTI DI CAUSA

Con sentenza n. 20/29/13, depositata il 29 febbraio 2013, la Commissione tributaria regionale della Toscana accoglieva l'appello proposto dalla XXX srl avverso la sentenza n. 256/3/10 della Commissione provinciale tributaria di Arezzo che ne aveva respinto il ricorso contro l'avviso di accertamento IVA 2006.

La CTR osservava in particolare che, dovendosi attribuire alle opere edilizie, eseguite dalla società contribuente quale appaltatrice (committente YYY srl), oggetto della fatturazione in contesto la natura di "nuovi edifici", per la completa diversità della destinazione d'uso, e non, come sostenuto dall'agenzia fiscale, di "edifici ristrutturati", doveva applicarsi l'aliquota agevolata del 4% e non quella ordinaria del 10%, sicché la pretesa creditoria portata dall'atto impositivo impugnato doveva considerarsi infondata.

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate deducendo due motivi. Resiste con controricorso la società contribuente.

RAGIONI DELLA DECISIONE

In via preliminare deve rigettarsi la richiesta di riunione del presente giudizio con quello iscritto al n. di R.G. 18563/2012, riguardante il contenzioso tra l'Agenzia delle entrate e la YYY avente ad oggetto la sanzione irrogata a quest'ultima, quale committente, per il differenziale di aliquota de quo.

Tale, pur evidentemente connesso giudizio, si è infatti concluso per decreto n. 15879/2020 a causa della definizione agevolata della controversia ex d.l. 119/2018.

Ciò posto, con il primo motivo -ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.- l'agenzia fiscale ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione della tabella A - parte II e III - n. 39 degli artt. 127 quaterdecies, dPR 633/1972, 13, legge 408/1949, 31, legge 457/1978, 2697, cod. civ., poiché la CTR ha affermato l'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata (4%) sulla base dell'erroneo presupposto che le operazioni imponibili oggetto della lite riguardassero una nuova edificazione piuttosto che una ristrutturazione edilizia.

La censura è infondata.

Il quadro normativo evocato è così essenzialmente costituito:

-dPR 633/1972, tabella A, parte seconda, n. 39) che prevede l'aliquota agevolata al 4% per le «prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di fabbricati di cui all'art. 13 della L. 2 luglio 1949, n. 408 e successive modificazioni, effettuate nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita ...»;

-dPR 633/1972, tabella A, parte terza, n. 127-quaterdecies, che prevede l'aliquota del 10% per le «prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione di cui al n. 127-undecies e alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31 della L. 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi».

La prima disposizione fiscale opera un rinvio ad un'altra disposizione legislativa che risultava applicabile alla costruzione ex novo di edifici; la seconda invece rinvia ad una disposizione legislativa che individua gli elementi caratterizzanti delle opere di ristrutturazione edilizia in senso lato (art. 31, primo comma, lett. cd, legge 457/1978, rispettivamente «c) interventi di restauro e di risanamento conservativo, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali Interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo



degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze d'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio; d) 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»).

La CTR ha accertato in fatto che vi è stato un radicale mutamento della destinazione d'uso degli edifici de quibus (da immobili produttivi a residenza), con impiego di nuovi materiali e cambiamento delle sagome (ed è questo il profilo dirimente, v. infra); ne ha tratto in diritto la conclusione che si è trattato della costruzione di edifici nuovi, la cui attività doveva essere fatturata dalla XXX con applicazione dell'aliquota del 4%, sussumendola nella previsione di cui al DPR 633/1972, tabella A, parte seconda, n. 39).

Così statuendo, il giudice tributario di appello si è nella sostanza uniformato al principio di diritto -consolidato nella giurisprudenza di questa Corte- che «In base all'art. 31, primo comma, lett. d) della legge 5 agosto 1978, n. 457, costituiscono ristrutturazioni edilizie, con conseguente esonero dall'osservanza delle prescrizioni sulle distanze per le nuove costruzioni, gli interventi su fabbricati ancora esistenti e, dunque, su entità dotate quanto meno di murature perimetrali, di strutture orizzontali e di copertura, tali da assolvere alle loro essenziali funzioni di delimitazione, sostegno e protezione dell'entità stessa. Ne consegue che, pur non esulando dal concetto normativo di ristrutturazione edilizia la demolizione del fabbricato ove sia seguita dalla sua fedele ricostruzione, ai fini della qualificazione di un intervento ricostruttivo come ristrutturazione, da un lato, non è sufficiente che un anteriore fabbricato sia fisicamente individuabile in tutta la sua perimetrazione, essendo indispensabile a soddisfare il requisito della sua esistenza che non sia ridotto a spezzoni isolati, rovine, ruderi e macerie, e, dall'altro, che la ricostruzione di esso, oltre ad essere effettuata in piena conformità di sagoma, di volume e di superficie, venga eseguita in un tempo ragionevolmente prossimo a quello della avvenuta demolizione per cause naturali od opera dell'uomo» (Cass., n. 22688 del 27/10/2009, Rv. 610634 - 01; conformi Sez. U, Ordinanza n. 21578 del 19/10/2011, Rv. 619608 - 01, da ultimo, Cass., n. 15041 del 11/06/2018, Rv. 649068 - 02).

Pur formatasi nell'ambito di controversie non tributarie, con tale orientamento, cui si intende dare seguito, la Corte ha inteso, fermamente, sancire che qualora, come è stato appunto accertato nel caso di specie dalla CTR toscana, alla demolizione/ricostruzione degli edifici preesistenti consegua una diversità -ancorché solo- di sagoma tra gli edifici demoliti e quelli ri-edificati, quest'ultimi devono essere considerati non come un'opera di "ristrutturazione" dei preesistenti, ai sensi dell'art. 31, primo comma, lett. d), legge 457/1978 e per i suoi effetti (anche fiscali), quanto piuttosto come "nuova costruzione".

Il che, come correttamente ritenuto dal giudice tributario di appello, rende, di per sé, applicabile l'aliquota agevolata prevista nella tabella A, parte seconda, n. 39) del DPR 633/1972.

Né infine sul punto di diritto in esame può convenirsi con l'agenzia fiscale ricorrente circa la sussistenza della denunciata violazione dell'art. 2697, cod. civ., avendo la CTR toscana correttamente desunto dalle prove fornite dalla società contribuente (parte che ne era di certo processualmente onerata) gli accertamenti in fatto di cui si è detto, peraltro valutando in senso negativo le controprove prodotte dall'Agenzia delle entrate, Ufficio locale (concessione edilizia).

La reiezione del primo motivo comunque assorbe il secondo motivo, che peraltro è inammissibile ab intrinseco, posto che risulta formulato secondo la previgente versione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., mentre ratione temporis (sentenza impugnata depositata il 29 febbraio 2013) risulta applicabile la versione novellata ed attualmente vigente di tale disposizione legislativa processuale.

In conclusione il ricorso va rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.



P. Q. M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna l'agenzia fiscale ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio che liquida in euro 5.600 oltre 15% per contributo spese generali ed accessori di legge.

