REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BRUSCHETTA Luigi Ernestino - Presidente -

Dott. MANZON Enrico - Consigliere -

Dott. HMELJAK Tania - Rel. Consigliere -

Dott. FEDERICI Fancesco - Consigliere -

Dott. TRISCARI Giancarlo - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 12754/2015 R.G. proposto da:

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

-ricorrente-

contro

Fallimento (OMISSIS) s.r.l.

- intimata -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana n. 2131/31/14, depositata in data 7 novembre 2014.

Udita la relazione svolta dal consigliere Dott.ssa Tania Hmeljak, all'udienza pubblica del 26.10.2022, tenutasi secondo le modalità di cui all'art. 23, comma 8-bis, del d.l. n. 137 del 2020, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 176 del 2020;

Lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale, Dott. Tommaso Basile, con le quali è stato chiesto l'accoglimento del primo motivo e il rigetto degli altri;

FATTI DI CAUSA

La Commissione tributaria provinciale di (OMISSIS) accoglieva i ricorsi riuniti proposti dal Fallimento (OMISSIS) s.r.l. (già (OMISSIS) (OMISSIS)) avverso distinti avvisi di accertamento, relativi agli anni dal 2004 al 2008, per imposte dirette e IVA, con i quali erano stati ripresi a tassazione ricavi non dichiarati e una maggiore IVA, in relazione a costruzioni realizzate su due complessi edilizi urbani (area (OMISSIS) e cantiere (OMISSIS)) e a lavori di spostamento del fosso (OMISSIS).

La Commissione tributaria regionale della Toscana rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, confermando la sentenza di primo grado;

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

- l'applicazione dell'aliquota IVA del 4%, in relazione alle fatture riguardanti le prestazioni per la realizzazione del Comparto immobiliare 2, inserito nel cantiere denominato (OMISSIS) di Viareggio, in relazione agli anni di imposta 2005 e 2006, era corretta, in quanto si trattava di un complesso immobiliare, realizzato sulla base di un'unica licenza edilizia, la cui superficie abitativa e quella destinata a negozi rispettavano i limiti (superficie abitativa superiore al 50% e superficie destinata a negozi non superiore al 25%) prescritti dalla l. n. 408 del 1949 (c.d. legge Tupini), dovendosi ritenere ininfluyente la suddivisione di tale complesso in due comparti, di cui solo uno comprendente abitazioni, atteso che *"i testi legislativi richiamati dall'Ufficio appellante utilizzano espressioni al plurale e in particolare parlano di "fabbricati", "case di abitazione", "locali destinati ad uffici e negozi"*:

- anche con riferimento ai lavori di deviazione del (omissis), in relazione al cantiere denominato "ex (omissis), per l'anno d'imposta 2006, era corretta l'applicazione dell'aliquota IVA del 4%, trattandosi di un'opera accessoria (deviazione di un canale sotterraneo) alla costruzione del complesso immobiliare e, dunque, parte integrante e necessaria del progetto edificatorio complessivo, essendo irrilevanti alcuni aspetti di carattere formale, quali il rilascio di separata concessione, giustificato dal fatto che l'opera di deviazione doveva essere realizzata sul suolo comunale;

- infondata era anche la doglianza riguardante l'annullamento della ripresa dei maggiori ricavi non dichiarati, per gli anni di imposta 2007 e 2008, in quanto l'accertamento induttivo dell'Ufficio si fondava esclusivamente su documentazione extracontabile (due agende) rinvenuta presso l'abitazione di (OMISSIS) (OMISSIS) il quale aveva giustificato tutte le annotazioni ivi contenute, per cui non era stata fornita una valida prova presuntiva in ordine alla asserita "contabilità parallela in nero";

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione con quattro motivi.

Il fallimento della (OMISSIS) s.r.l. è rimasto intimato.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione e falsa applicazione della Tabella A parte II 21 e 39 allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, dell'art. 13 della l. n. 408 del 1949 e della l. n. 1212 del 1967 di interpretazione autentica, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto applicabile l'aliquota IVA del 4%, anziché quella del 20% (anni d'imposta 2005 e 2006), con riferimento alle prestazioni riguardanti la realizzazione del comparto immobiliare n. 2, inserito nel cantiere denominato "(OMISSIS)" costituito esclusivamente da locali destinati ad uso commerciale e da parcheggi auto.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. Occorre premettere che ai sensi del punto 39 della tabella A del d.P.R. n. 633 del 1972 sono soggette all'aliquota del 4% «*le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati di cui all'art. 13 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, ivi comprese le cooperative edilizie e loro consorzi, anche se a proprietà indivisa, o di soggetti per i quali ricorrono le condizioni richiamate nel numero 21), nonché alla realizzazione delle costruzioni rurali di cui al numero 21- bis)*».

L'art. 13 della l. n. 408 del 1949 (c.d. Legge Tupini), poi, identifica il fabbricato in «*case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi, che non abbiano il carattere di abitazione di lusso (...)*».

L'articolo 1 della legge n. 1493 del 1962, tuttavia, stabilisce che «*(...) le agevolazioni fiscali previste per le case di abitazione non di lusso dalle leggi 2 luglio 1949, n. 408, (...) sono applicabili anche ai locali destinati ad uffici e negozi, quando, a questi ultimi, sia destinata una superficie non eccedente il quarto di quella totale nei piani sopra terra (...)*».

Successivamente, la legge n. 1212 del 1967, con un unico articolo, ha fornito l'interpretazione autentica del predetto articolo 1, disponendo che, ai fini della concessione delle agevolazioni fiscali in esame, è necessario e sufficiente che ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- a) almeno il 50% più uno della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata ad abitazioni;
- b) non più del 25% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinato a negozi.

1.3. Orbene, la previsione dell'aliquota IVA agevolata del 4% di cui al punto 39 della tabella A del P.R. n. 633 del 1972, per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di fabbricati di cui all'art. 13 della legge n. 408 del 1949 e successive modificazioni, subordina l'applicabilità dell'agevolazione tributaria al ricorrere di due presupposti, uno di carattere oggettivo (costruzione dei fabbricati di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408) e l'altro di carattere soggettivo (destinazione della prestazione di servizi nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita, ivi comprese le cooperative edilizie e loro consorzi, ovvero di soggetti per i quali i fabbricati non di lusso costituiscono la "prima casa").

La *ratio* di detta norma è quella di favorire l'incremento delle costruzioni edilizie con riguardo agli edifici che, complessivamente considerati, abbiano come destinazione funzionale prevalente quella abitativa, essendo l'agevolazione fiscale subordinata alla prevalente ed effettiva vocazione residenziale dell'edificio, la cui costruzione sia oggetto di contratto di appalto (Cass. 27.04.2018, n. 10213).

1.4. Ne deriva che, la nozione di "fabbricato", ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata al 4% di cui al punto 39 della tabella A, parte II, del P.R. n. 633 del 1972, riguarda la costruzione del singolo fabbricato (o della porzione di esso) che, sebbene composto da più unità, abbia come destinazione funzionale prevalente quella abitativa, secondo il rapporto fissato dall'art. 13 della l. n. 408 del 1949, sicché deve essere esclusa l'applicazione di detta aliquota, stante la necessità di stretta interpretazione delle norme attributive di un beneficio, ove l'appalto abbia ad oggetto la costruzione di un complesso immobiliare che include più fabbricati, ancorché la superficie degli edifici residenziali sia superiore di quelli adibiti ad uffici o negozi, in quanto la relativa proporzione deve essere verificata con riferimento al singolo fabbricato (*ex multis*, Cass. 27.04.2018, n. 10213 e Cass. 31.10.2019 n. 28070).

1.5. Poiché la disposizione in esame (punto 39 della tabella A, parte II, del P.R. n. 633 del 1972) è senza dubbio una norma agevolativa, non è dato estenderne, in via interpretativa, la portata applicativa

anche alle ipotesi delle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di interi complessi edilizi, che si compongono di più edifici, con diversa destinazione residenziale, commerciale e altro.

Ed invero, il rispetto delle proporzioni tra superficie e destinazione prefissate *ex lege* potrebbe sussistere con riferimento al complesso edilizio e non già con riferimento ai singoli fabbricati che lo compongono con una consequenziale possibile elusione della *ratio* della norma (Cass. n. 10213 del 2018 cit.).

1.6. Il giudice di appello non si è attenuto a detto principio, incorrendo così nella denunciata violazione di legge, in quanto ha considerato legittima l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 4% da parte della società appaltatrice (OMISSIS) s.r.l. (già (OMISSIS) (OMISSIS) delle fatture emesse nei confronti della società appaltante, facendo riferimento, nella valutazione della proporzione *ex lege* tra superficie e destinazione, all'intero complesso immobiliare realizzato anziché allo specifico edificio, denominato (OMISSIS).

2. Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 12 del P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto applicabile l'aliquota IVA del 4%, anziché quella del 20% (anno d'imposta 2006), con riferimento ai lavori di deviazione del (OMISSIS) in relazione al cantiere denominato "(OMISSIS) (OMISSIS)" non potendosi considerare detta opera accessoria rispetto alla prestazione principale relativa alla costruzione del complesso immobiliare.

2.1. Il motivo non è fondato.

2.2. Secondo la giurisprudenza unionale, ai fini dell'IVA, ciascuna prestazione deve essere normalmente considerata distinta e indipendente, come risulta dall'art. 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA (Corte C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, punto 30).

2.3. In alcuni casi, tuttavia, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, separatamente, a imposizione o a esenzione, vanno considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti, in quanto due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso.

Ciò accade anche nel caso in cui una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale, mentre altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale.

Si considera accessoria quella prestazione che non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore (*ex multis*, Corte Giust. causa C-208/15, *Stock '94*, punto 27; causa C-71/18, *KPC Herning*; causa C-801/19, *FRANCK*, punto 25; causa C-330/22, *The Escape Center BVBA*, punto 26; Cass. 30.09.2011, n. 20029).

2.4. All'intera operazione si applica, in tal caso, l'aliquota IVA prevista per la prestazione principale, che si estende a quella accessoria, indipendentemente dal fatto che le due prestazioni, se valutate separatamente, siano assoggettate ad aliquote diverse, in quanto, diversamente, *"la facoltà, lasciata agli Stati membri, di assoggettare i diversi elementi che compongono una prestazione unica alle diverse aliquote IVA ad essi applicabili, comporterebbe la scomposizione artificiale di tale"*

prestazione e rischierebbe di alterare la funzionalità del sistema dell'IVA" (Corte giust., causa C-463/16, Stadion Amsterdam CV, punti 22, 23 e 26, con giurisprudenza ivi citata).

2.5. Ciò premesso, al fine di meglio delineare la nozione di accessorietà, ai fini dell'IVA, è stato affermato da questa Corte che un'operazione *"può essere qualificata come operazione accessoria ove in mancanza di quella principale non sarebbe stata posta in essere, dovendo in detta ipotesi le operazioni ritenersi funzionalmente collegate in vista del conseguimento di un identico bene o servizio"* (Cass. 01.2019, n. 351).

Occorre, in questi casi, tenere conto tanto dell'obiettivo economico dell'operazione, quanto dell'interesse dei destinatari delle prestazioni, rappresentando la prestazione accessoria un mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore (Cass. 30.08.2022, n. 25485).

2.6. Orbene, nella specie si discute della accessorietà o meno dei lavori di deviazione del (OMISSIS) rispetto alla prestazione principale riguardante la costruzione del complesso immobiliare "ex (OMISSIS)".

Nel qualificare i lavori di deviazione del canale come accessori rispetto alla prestazione principale, la CTR si è attenuta ai principi giurisprudenziali sopra richiamati - che si basano sul collegamento funzionale ed economico delle prestazioni - precisando che *"l'intervento di deviazione del (OMISSIS) (OMISSIS), anche allo scopo di convogliare le acque in condotte sotterranee, si appalesa necessario e condizionante per la possibilità di realizzare il complesso immobiliare e ciò giustifica ampiamente l'applicazione a questo tipo di intervento, del concetto di accessorietà; né questo dato può essere fatto venir meno da alcuni riferimenti di carattere formale (omessa previsione nel contratto di appalto e nella convenzione) che vengono superati dalla circostanza, pacifica, che la deviazione del canale era parte integrante del progetto edificatorio, realizzato dalla società di ingegneria (omissis)s.r.l. Nè elementi in contrario possono trarsi dal riferimento all'esistenza di un apposita e separata concessione comunale, che appare giustificata dal fatto che i lavori dovevano essere realizzati appunto, sul suolo comunale"*.

2.7. La CTR ha ritenuto, quindi, con un accertamento di fatto non sindacabile in sede di legittimità, che i lavori di deviazione del corso d'acqua fossero indispensabili per la realizzazione della costruzione del complesso immobiliare, non realizzabile senza l'esecuzione di detti lavori accessori.

3. Con il terzo motivo, eccepisce la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli 132, comma 2, n. 4 cod. proc. civ. e 36 d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per avere la CTR motivato in modo apparente sull'inesistenza dei ricavi occultati che erano stati determinati in via induttiva sulla base di documenti extracontabili.

3.1. Il motivo è fondato nei termini di seguito indicati.

3.2. Come hanno sottolineato le Sezioni Unite di questa Corte (con la sentenza 8053 del 7.04.2014), l'anomalia motivazionale denunciabile in Cassazione è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

Deve trattarsi, dunque, di un'anomalia che si esaurisce nella mancanza assoluta di motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile.

3.3. Solo in tali casi la sentenza è nulla perché affetta da "*error in procedendo*", in quanto, benché graficamente esistente, non rende percepibile il fondamento della decisione, perché reca argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. S.U. 3.11.2016, n. 22232).

3.4. La CTR si è limitata ad affermare che le agende con le annotazioni, rinvenute presso l'abitazione del (omissis) sia per le loro caratteristiche, sia per le giustificazioni fornite dal predetto, non potevano costituire prova presuntiva circa i ricavi occultati, senza, tuttavia, spiegare quali fossero tali caratteristiche, il contenuto delle giustificazioni e se le stesse avessero riguardato tutte le annotazioni.

3.5. Orbene, si ritiene che da tale motivazione non sia possibile comprendere il percorso argomentativo svolto dal giudice. Le considerazioni della CTR sono, dunque, inidonee a sorreggere la decisione, non affrontando le questioni prospettate nell'appello e, in particolare, quella riguardante il valore probatorio della documentazione extracontabile e la mancata giustificazione su tutte le annotazioni ivi rinvenute.

3.6. Poiché tali carenze non possono essere certamente integrate dall'interprete in via congetturale, con le più varie, ipotetiche argomentazioni, l'impossibilità di individuare l'effettiva *ratio decidendi* rende meramente apparente la motivazione della sentenza impugnata con riferimento al rilievo riguardante la ricostruzione induttiva dei maggiori ricavi sulla base della documentazione extracontabile (Cass. U. 3.11.2016, n. 22232).

4. Con il quarto motivo, deduce la violazione e falsa applicazione degli art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973, art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n.3 cod. proc. civ., per avere la CTR errato nel negare ogni valenza probatoria alla documentazione extracontabile rinvenuta presso l'abitazione dell'amministratore della società, (OMISSIS) (OMISSIS) costituendo la stessa, per la parte delle annotazioni riconducibili all'impresa e non giustificate, elemento indiziario idoneo a provare la sussistenza di ricavi non dichiarati, incombendo sulla contribuente l'onere di fornire la prova contraria.

4.1. Anche questo motivo è fondato.

4.2. L'Agenzia ricorrente lamenta, nella sostanza, che la CTR abbia ritenuto, in contrasto con il principio di assolvimento dell'onere della prova, che la pretesa fiscale non fosse stata provata, non costituendo la documentazione extracontabile, come riportata dall'Ufficio, prova alcuna dell'esistenza di ricavi maggiori di quelli

4.3. Come ha più volte affermato questa Corte, "*la documentazione extracontabile legittimamente reperita presso la sede dell'impresa, ancorché consistente in annotazioni personali dell'imprenditore, costituisce elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile, indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e nell'adempimento degli obblighi di legge: ne deriva che qualora, a seguito di ispezione, venga rinvenuta presso la sede dell'impresa documentazione non obbligatoria astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, tale documentazione, pur in assenza di irregolarità contabili, non può essere ritenuta dal giudice priva di rilevanza probatoria, senza che a tale conclusione conducano l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni dalla stessa promananti e la comparazione delle medesime con gli ulteriori dati acquisiti e con quelli emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente*" (Cass. 08.2018, n. 21138).

4.4. Gli appunti personali e le informazioni provenienti dall'imprenditore, infatti, dai quali si possa evincere una sorta di c.d. "*contabilità in nero*", rappresentano un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dovendosi ricomprendere tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 del cod. civ. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, ed incombendo, a quel punto, al contribuente l'onere di fornire la prova contraria. (Cass. 1.12.2006, n. 25610).

4.5. La CTR, invece, ha del tutto trascurato l'applicazione di detti principi, in quanto ha ritenuto, in maniera del tutto apodittica, che la documentazione rinvenute, per le sue "caratteristiche" e per "le giustificazioni fornite dal (omissis) non fosse idonea a costituire una contabilità occulta, senza soffermarsi ed esaminare in dettaglio gli elementi forniti dall'Amministrazione finanziaria, limitandosi ad una generica contestazione e non verificando se gli effetti che l'Ufficio aveva ritenuto di desumere dai fatti utilizzati come indizi fossero o meno compatibili con il criterio della normalità (*ex multis*, Cass. n. 10078 del 2009; n. 13995 e n. 11686 del 2002).

5. In conclusione, vanno accolti il primo, il terzo e il quarto motivo, rigettato il secondo; la sentenza impugnata va cassata con riferimento ai motivi accolti e rinviata alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, per nuovo esame e anche per le spese del presente procedimento.

P. Q. M.

La Corte accoglie il primo, il terzo e il quarto motivo, rigettato il secondo; cassa la sentenza impugnata, con riferimento ai motivi accolti, e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 13 aprile 2023.