

Giurisprudenza

Abitazioni non di lusso con Iva al 4%: al contribuente l'onere della prova

26 Aprile 2021

Se non fornisce alcun elemento che giustifichi l'aliquota ridotta, è legittimo il recupero dell'ufficio non sussistendo alcuna ragione per derogare al criterio di ripartizione dell'onere probatorio

In materia di applicabilità dell'aliquota agevolata Iva del 4% all'appalto per la costruzione di abitazioni "non di lusso", grava sul contribuente che se ne voglia avvalere, e non sull'ente impositore, l'onere di provare l'esistenza dei fatti e dei presupposti di diritto. Lo ha affermato la Cassazione nell'ordinanza n. 6425 del 9 marzo scorso.

I fatti

A seguito di un pvc emesso dalla guardia di finanza nei confronti di una società immobiliare, l'ufficio ha recuperato (anche) l'Iva 2006 relativa ai lavori appaltati per la costruzione di un fabbricato composto da immobili a uso abitativo ex articolo 13, legge n. 408/1949 ("legge Tupini"), destinati a successiva rivendita. Il recupero corrispondeva alla differenza tra l'imposta calcolata dalla società con aliquota ridotta al 4% (così indicata, senza alcun riferimento normativo, nelle fatture di acconto e saldo per la realizzazione di lavori, compresa la fornitura di materiali, opere murarie e relativa manodopera) e l'imposta ritenuta dovuta e calcolata dall'ufficio con aliquota ordinaria del 10 per cento.

La società ha proposto ricorso in Commissione tributaria sostenendo che il fabbricato avesse tutti i requisiti previsti dalla legge per poter fruire dell'agevolazione in quanto composto da abitazioni non di lusso, costruite in conformità a regolare licenza edilizia rilasciata dal Comune. La Direzione provinciale, invece, osservava che:

- il contratto di appalto per la realizzazione dell'immobile era stato stipulato con scrittura privata, priva di firme autenticate e di data certa, non essendo stata registrata
- la fattura emessa non riportava la descrizione analitica dei lavori eseguiti
- fronte dei pagamenti effettuati nei confronti della società appaltante, non risultavano gli estremi del documento contabile di riferimento (assegno bancario), ma solo una copia della scheda contabile della ditta destinataria, priva di valenza probatoria in ordine al suo contenuto.

Di conseguenza, in mancanza di qualsivoglia riferimento normativo nelle fatture e nel contratto di appalto giustificativo dell'applicazione dell'aliquota agevolata del 4%, l'ufficio ha ribadito la legittimità del recupero, riconducendo la fattispecie in esame alle *"prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere e degli impianti e degli edifici..."* assimilati alle case di abitazioni, assoggettabili ad aliquota Iva al 10% ex n. 127-*septies*, tabella A, parte III, allegata al Dpr n. 633/1972.

La Commissione provinciale ha rigettato il motivo di ricorso in quanto la società, sulla quale gravava l'onere della prova dei presupposti per fruire dell'aliquota ridotta, non vi aveva assolto con idonea documentazione, limitandosi ad affermare che il contratto di appalto sarebbe stato assoggettato a Iva secondo le norme di legge.

La Commissione regionale, invece, in riforma del capo della sentenza di primo grado, ha riconosciuto la spettanza del beneficio precisando, univocamente, che l'onere di provare il presupposto di applicabilità dell'aliquota agevolata gravasse sull'Ente impositore e non sulla contribuente in quanto sarebbe stato molto semplice per la Guardia di finanza e per l'Amministrazione finanziaria verificare, mediante accesso alla banca dati del catasto, se gli immobili costruiti fossero stati censiti come abitazioni non di lusso.

L'Agenzia ha proposto ricorso per Cassazione lamentando che, in violazione di numerose disposizioni di legge (tra le quali l'articolo 19, Dpr n. 633/1972, il punto n. 127 - *septies*, tabella A/III, all. al Dpr n. 633 citato, gli articoli 13, legge n.408/1949 e 2697 codice civile), la Ctr aveva ascritto erroneamente all'amministrazione finanziaria l'onere di provare la non applicabilità dell'aliquota Iva agevolata. La Corte ha accolto il motivo di ricorso ribadendo che *"in tema di agevolazioni tributarie, chi vuole fare valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta della esenzione o della agevolazione (Cassazione, n. 23228 del 04/10/2017..."* (Cassazione, n. 6425/2021)

Osservazioni

I giudici di legittimità sono stati chiamati a chiarire se la prova relativa alla corretta applicazione dell'aliquota Iva (ridotta) debba essere fornita dal contribuente o, al contrario, dall'amministrazione finanziaria.

Nella fattispecie in esame, in particolare, è controverso se debba o meno essere applicata l'aliquota ridotta del quattro per cento prevista al punto n. 39, tabella A/II, allegata al Dpr n. 633/1972, secondo il quale vi sono soggette le *"prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati di cui alla L. 2 luglio 1949, n. 408, art. 13, 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)..."*.

La disposizione, che ha natura agevolativa, è di carattere eccezionale e derogatorio e, quindi, è di stretta interpretazione (Cassazione, n. 28070/2019). Per l'applicabilità dell'aliquota ridotta, il citato n. 39 richiede due presupposti, uno di carattere oggettivo relativo alla costruzione dei fabbricati ex articolo 13, legge n. 408/1949, e l'altro di carattere soggettivo, relativo alla 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".

Oltre la valenza della categoria catastale con le quali sono classificate le singole porzioni di fabbricato, non basta, quindi, che l'immobile sia semplicemente realizzato, ma è necessario che il manufatto sia stato eseguito per essere venduto dall'impresa costruttrice, così ché, una volta acquistato, esso vada ad assolvere la sua funzione di cespite ad uso abitativo, secondo la *ratio* della legge Tupini di incrementare l'edilizia abitativa di carattere non di lusso a beneficio di maggior parte della popolazione.

Al fine di far valere le suddette circostanze che riducono sul piano quantitativo la pretesa del fisco, pur senza annullarla, spetta al contribuente provare l'esistenza dei fatti costituenti il fondamento per giustificare l'eccezionale applicazione di aliquote Iva ridotte, e quindi più favorevoli, rispetto a quelle ordinarie (Cassazione, n. 14904/2001, n. 14567/2001, n.7124/2003) poste dalle disposizioni generali.

In particolare *"se un contribuente intende che una operazione rientri nell'aliquota 'speciale', ha l'onere di dichiararlo e di dimostrarlo. Non incombe all'Amministrazione l'onere della prova (negativa) che determinate operazioni non rientrino nell'aliquota agevolata, ma grava sul contribuente l'onere di dimostrare che un'operazione non sconta l'Iva nella misura normale o generale, ma in misura minore. La norma che fissa l'aliquota generale rappresenta il 'genus' la norma che prevede aliquota minore rappresenta la 'species'. Se il contribuente intende avvalersi*

della norma speciale, ha l'onere di dimostrarlo" (Cassazione, n. 14567/2001).

La ripartizione dell'onere probatorio affermata dalla Corte trova giustificazione anche nel sistema processuale tributario.

Quando l'Agenzia contesti l'esistenza dei presupposti per l'applicazione di norme agevolative o che prevedono esenzioni o comunque deroghe al regime impositivo ordinario, infatti, spetta al contribuente, che intenda avvalersi di un'aliquota "speciale", l'onere di dichiarare e di provare l'esistenza dei fatti e dei presupposti di diritto ai quali le norme tributarie ricollegano il diritto fruizione dell'agevolazione (Cassazione, n. 7124/2003 e n. 11205/2007) non sussistendo, nel processo tributario, alcuna ragione per derogare al generale criterio di ripartizione dell'onere probatorio ex art. 2697 c.c. (Cassazione, n. 13072/2011).

La sentenza impugnata, tuttavia, si è posta in palese violazione con tale regola generale e con l'elaborazione fornita dalla consolidata giurisprudenza di legittimità elaborata con riferimento sia alla materia delle agevolazioni fiscali, sia particolarmente alle aliquote Iva ridotte. Sarà il giudice del rinvio a dover valutare se la società sia stata in possesso dei requisiti previsti per fruire dell'agevolazione ed, essendone onerata, ne riesca a fornire prova idonea.

di

Romina Morrone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/abitazioni-non-lusso-iva-al-4-al-contribuente-lonere-della-prova>