# Sentenza del 23/11/2018 n. 30351 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 132/30/2010, depositata in data 25 ottobre 2010, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, accoglieva l'appello proposto dalla A. L. S. C., in persona in persona del legale rappresentante pro tempore, nei confronti della Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 98/01/2008 della Commissione Tributaria Provinciale di Lecco, dichiarando, in riforma di quest'ultima, la illegittimità dell'atto di contestazione n. (XXXXXX) con il quale l'Ufficio aveva irrogato alla società contribuente sanzioni Iva, relative alle annualità 2004-2005, per non avere quest'ultima, quale committente di lavori in Lecco, in forza di contratto di appalto con la Sercasa s.p.a., regolarizzato, ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8, le fatture a stato avanzamento lavori (SAL) emesse, in violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13, dalla appaltatrice, senza includere nella base imponibile il 5% dell'importo di ogni SAL, quale ritenuta a garanzia, trattenuta dalla committente a garanzia della regolare esecuzione dei lavori.

2. La CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) non era condivisibile la tesi dell'Ufficio secondo cui la ritenuta del 5% sulle fatture a stato avanzamento lavori (SAL) sarebbe espressione di un "mero termine di pagamento" relativo a corrispettivi già dovuti alla data di emissione della fattura, in quanto, essendo contrattualmente previsto lo svincolo della ritenuta a garanzia a 120 giorni dalla sottoscrizione del verbale di collaudo definitivo e positivo delle opere, solo a tale data i relativi importi sarebbero potuti divenire certi nell'an, non potendo questi ultimi costituire "corrispettivo" già dovuto alla data di emissione delle fatture mensili in acconto; 2) era comunque palese la sussistenza, nella specie, della esimente invocata dall'appellante costituita dalle obiettive condizioni di incertezza di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, nonchè la ulteriore tutela di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3.

3. Avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle Entrate, del Direttore pro tempore, propone ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui resiste, con controricorso, la A. L. S. C.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 6 e 13, per avere la CTR erroneamente ritenuto che, nell'ambito del contratto di appalto tra la committente A. L. S. C. e la appaltatrice Sercasa s.p.a., la ritenuta a garanzia operata dalla prima all'atto del pagamento del corrispettivo relativo ai singoli SAL, ancorchè fatturata, non fosse da includere nella base

imponibile Iva, non costituendo "corrispettivo" fino al momento dello svincolo, contrattualmente previsto a 120 giorni dalla sottoscrizione del verbale di collaudo definitivo.

Diversamente, ad avviso della ricorrente, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13, la ritenuta a garanzia del 5%, in quanto indicata in fattura, avrebbe dovuto essere inclusa nel computo della base imponibile ai fini Iva.

1.1.La censura è fondata.

1.2.L'imposta sul valore aggiunto diviene esigibile nel momento in cui le prestazioni imponibili si considerano effettuate. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Se anteriormente al verificarsi di tale evento o indipendentemente da esso se sia stata emessa fattura, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 4).

In tema di IVA, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 6, secondo cui la cessione di beni mobili si considera effettuata al momento della consegna o della spedizione, ha introdotto una limitazione nel caso di anticipato pagamento del corrispettivo o di anticipata fatturazione dell'acquisto, con la conseguenza che, ai fini fiscali, il contenuto economico dell'operazione si considera già perfezionato limitatamente all'importo pagato o fatturato - alla data della fattura o del pagamento e, da tale momento, viene a concretizzarsi il presupposto non solo per l'esigibilità dell'imposta, ma anche per la detraibilità, da parte del cessionario, dell'imposta addebitatagli dal cedente. Ne discende che la contabilizzazione in detrazione dell'IVA deve avvenire in corrispondenza della data di emissione della fattura, restando in facoltà del soggetto acquirente l'emissione di una nota di variazione in diminuzione, qualora la fornitura di merce non sia avvenuta (Cass. n. 27141 del 2011; v. anche n. 10606 del 2015; n. 25088 del 2014; n. 12192 del 2008; n. 371 del 1998).

Nella specie, il giudice a quo non si è conformato ai suddetti principi, in quanto, a fronte della accertata indicazione nelle fatture relative ai singoli SAL anche dell'importo delle ritenute a garanzia pari al 5%, ha ritenuto che queste ultime non fossero da includere nella base imponibile Iva, in quanto non costituenti "corrispettivo" fino al momento dello svincolo.

2.Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la omessa motivazione della sentenza impugnata sul fatto controverso e decisivo della incolpevolezza dell'errore commesso dalla società A. L. S. C. circa la corretta applicazione da parte dell'appaltatrice del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13.

2.1. L'accoglimento del primo motivo rende inutile la trattazione del secondo, con assorbimento di quest'ultimo.

3. In conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso; assorbito il secondo; con cassazione della sentenza impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti, decidendo nel merito ex art. 384 c.p.c., con rigetto del ricorso originario della società contribuente.

4. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo; sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese de gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della società contribuente; condanna A. L. S. C., in persona del legale rappresentante pro tempore, al pagamento in favore della Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 4.100,00 a titolo di compensi, oltre spese prenotate a debito; compensa tra le parti le spese dei gradi di giudizio di merito.

Così deciso in Roma, il 22 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 23 novembre 2018

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza