

Sentenza del 12/03/2025 n. 6551 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 400/03/17 del 02/11/2017, la Commissione tributaria regionale dell'Umbria (di seguito CTR) rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 272/01/16 della Commissione tributaria provinciale di Perugia (di seguito CTP), che aveva accolto i ricorsi riuniti proposti dal contribuente avverso due avvisi di accertamento per IVA relativa agli anni d'imposta 2009 e 2010.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata e dagli atti di causa, gli avvisi di accertamento riguardavano, per quanto ancora interessa in questa sede, tre operazioni immobiliari, con il recupero delle maggiori imposte sul valore aggiunto da parte dell'Amministrazione finanziaria.

1.1.1. La prima operazione immobiliare riguardava A.A., da un lato, e Noce Costruzioni Srl, dall'altro (di seguito, cessione Noce). In data 22/04/2009 veniva stipulato tra le parti un contratto di permuta di un terreno edificabile con una porzione di fabbricato da costruire per il prezzo di Euro 450.000,00 a carico di Noce Costruzioni Srl; alla data della permuta, peraltro, l'IVA, pari ad Euro 90.000,00, non veniva versata dal contribuente nell'anno 2009, ma solo più tardi, a seguito dell'emissione di quattro fatture nel corso delle annualità 2011 e 2012.

1.1.2. La seconda operazione immobiliare riguardava A.A., da un lato, e B.B. e C.C., dall'altro (di seguito, cessione FG). In data 31/03/2009 veniva stipulato tra le parti un preliminare di permuta con il quale i sig.ri B.B. e C.C. cedevano al sig. A.A. un terreno edificabile per il prezzo di Euro 250.000,00 a fronte dell'acquisto di tre appartamenti con garage del valore di Euro 485.000,00. Al preliminare era seguita la stipula di due distinti atti di vendita: in data 07/09/2010 la vendita del terreno edificabile per un prezzo dichiarato di Euro 80.000,00; in data 27/07/2011 la vendita degli immobili per un prezzo dichiarato di Euro 280.000,00. Tale ultima somma era quella effettivamente versata dai sig.ri B.B. e C.C. al sig. A.A. quale differenza di valore tra gli immobili oggetto di permuta, non avendo essi ricevuto nulla al momento della vendita del terreno edificabile. Ciò conduceva ad un recupero dell'IVA sulla somma di Euro 250.000,00, pari appunto al prezzo del terreno edificabile di cui era stata omessa la fatturazione al momento della vendita dello stesso, avvenuta nell'anno d'imposta 2010.

1.1.3. La terza operazione immobiliare riguardava A.A., da un lato, e D.D., E.E. e F.F., dall'altro (di seguito, operazione Omissis). In data 12/11/2008 veniva stipulato tra le parti un preliminare di permuta con il quale i sig.ri Omissis cedevano al sig. A.A. un terreno edificabile per il prezzo di Euro 370.000,00 a fronte dell'acquisto di tre appartamenti con garage di pari valore. Al

preliminare era seguita la stipula di due distinti atti di vendita: in data 15/10/2010 la vendita del terreno edificabile per un prezzo dichiarato di Euro 120.000,00; in data 28/02/2012 la vendita di due appartamenti per un prezzo dichiarato complessivamente di Euro 130.000,00 (per fatti sopravvenuti un appartamento non era stato più venduto). Al momento della vendita del terreno, il relativo costo era stato dedotto dal A.A. nell'anno d'imposta 2010 a fronte del versamento di due assegni bancari in favore dei venditori in data 15/01/2010, ma il contribuente non aveva emesso la fattura relativa al successivo versamento di tre assegni di Euro 40.000,00 operato dai sig.ri Omissis in suo favore in data 28/01/2010.

1.2. La CTR respingeva l'appello di AE evidenziando che: a) con riferimento all'operazione Omissis, l'appello era inammissibile in quanto vertente su circostanze nuove e, comunque, infondato nel merito; b) con riferimento all'operazione FG, i contratti definitivi facevano riferimento a due distinte vendite, in cui il prezzo del terreno doveva essere considerato un costo deducibile, senza alcuna evasione o elusione d'imposta; c) con riferimento alla operazione Omissis, valevano le stesse considerazioni di quella precedente, con conseguente regolare assolvimento dell'IVA per la differenza di prezzo, IVA fatturata nel 2012.

2. Avverso la sentenza di appello l'Agenzia delle entrate (di seguito AE) proponeva ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

3. A.A. resisteva con controricorso.

4. Con ordinanza interlocutoria n. 6024 del 06/03/2024, la causa veniva rinviata a nuovo ruolo per l'eventuale trattazione in pubblica udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. I primi due motivi di ricorso possono essere esaminati congiuntamente, riguardando entrambi l'operazione Omissis, descritta al punto 1.1.1. della parte della presente sentenza concernente i fatti di causa.

1.1. Con il primo motivo di ricorso AE contesta violazione e falsa applicazione dell' art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto inammissibile l'appello proposto dall'Ufficio.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 11 e 14 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell' art. 2697 cod. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto la correttezza del comportamento tenuto dal contribuente, il quale avrebbe omesso di fatturare nell'anno 2009 la somma incassata per la permuta, con conseguente mancato versamento dell'IVA.

2. Entrambi i motivi sono fondati.

2.1. Come si deduce dalle trascrizioni contenute in ricorso, AE ha contestato la mancata fatturazione della somma dovuta per la permuta (fatturazione relativa all'anno d'imposta 2009) e il mancato versamento della relativa IVA. Successivamente, a seguito delle affermazioni del contribuente, secondo il quale l'IVA sarebbe stata versata, AE ha osservato che tale fatturazione

sarebbe avvenuta in ritardo e che, in ogni caso, non vi sarebbe alcuna prova dell'effettivo versamento.

2.2. Orbene, osserva questa Corte che erroneamente la CTR ha ritenuto inammissibile il motivo di appello proposto dalla ricorrente, la quale non ha dedotto nulla di diverso rispetto a quanto già rilevato con l'atto impositivo, insistendo per la ripresa IVA e limitandosi a replicare ad un'eccezione del contribuente concernente l'intervenuto versamento del medesimo tributo.

2.3. Per il resto, va ricordato che la permuta è un'operazione rilevante ai fini IVA in base all' art. 11 del D.P.R. n. 633 del 1972 , che amplia la nozione civilistica di cui all' art. 1552 cod. civ. (e cioè, scambio di cosa con cosa, ovvero di diritto con diritto), estendendola anche alle ipotesi di permuta tra beni e servizi e di servizi con altri servizi (cfr. Cass. n. 1605 del 19/01/2023 ; Cass. n. 28723 del 30/11/2017 ; Cass. n. 16173 del 23/12/2000). L'art. 11, primo comma, afferma, dunque, che "Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate".

2.3.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, ai fini dell'IVA la permuta non deve essere considerata come un'unica operazione, ma come più operazioni tra loro indipendenti, autonome ai fini della tassazione e alle quali va applicata la relativa disciplina, in merito alla sussistenza dei presupposti di assoggettamento all'imposta ed in ordine alla determinazione di base imponibile ed aliquota (Cass. n. 1605 del 2023 , cit.; Cass. n. 19930 del 23/09/2020 ; Cass. n. 28723 del 30/11/2017).

2.3.2. Ai sensi dell'art. 6, primo comma, del D.Lgs. n. 633 del 1972, inoltre, nella versione applicabile *ratione temporis*, "Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia, le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, tranne quelle indicate ai numeri 1) e 2) dell'art. 2, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione".

2.4. Nel caso di specie, è pacifico che l'operazione Omissis sia stata conclusa con atto notarile del 22/04/2009, con il quale veniva ceduto da Noce Costruzioni Srl all'odierno controricorrente un terreno edificabile a fronte della cessione di porzioni di fabbricato da costruire. L'operazione prevedeva, altresì, un conguaglio di Euro 450.000,00 a carico di Noce Costruzioni Srl e, secondo quanto accertato dalla sentenza impugnata, A.A. avrebbe emesso le fatture e versato l'IVA di Euro 90.000,00 nel 2011 e nel 2012, in ritardo rispetto alla scadenza prevista, così come riconosciuto dallo stesso contribuente.

2.5. Orbene, va evidenziato che la mancata emissione della fattura implica l'omesso versamento della relativa IVA nell'esercizio di riferimento; con la conseguenza che l'eventuale emissione della fattura in altro esercizio ed il versamento della relativa IVA non sana la violazione commessa e non può integrare il pagamento di una fattura mai tempestivamente emessa. Né può sostenersi, come affermato dalla CTR, che sussista una duplicazione d'imposta: l'imposta non è stata

versata nell'esercizio di riferimento e va, dunque, corrisposta all'Erario, salva la richiesta di rimborso di quanto indebitamente pagato in ritardo, ricorrendone le condizioni di legge.

3. Con il terzo motivo di ricorso si lamenta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 11 e 14 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell' art. 2697 cod. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto la correttezza del comportamento tenuto dal contribuente, il quale, con riferimento all'operazione FG, avrebbe invece omesso di fatturare nell'anno 2010 - data di formalizzazione dell'acquisto del terreno edificabile - l'acconto di Euro 250.000,00 ricevuto per l'acquisto degli appartamenti;

e ciò indipendentemente dalla circostanza che detti appartamenti fossero ancora in costruzione.

3.1. Il motivo è fondato per le considerazioni che seguono.

3.2. Appare utile precisare i termini della questione, anche perché i fatti di seguito dedotti sono pacifici tra le parti.

3.2.1. Il contribuente e i sig.ri B.B. e C.C. hanno stipulato, in data 31/03/2009, un preliminare di permuta con il quale questi ultimi cedono hanno ceduto a A.A. un terreno edificabile sito in Foligno, del valore di Euro 250.000,00, oltre al pagamento della somma di Euro 235.000,00 in contanti a conguaglio (da corrispondere in base ai SAL), e); a fronte di tale prestazione, l'odierno controricorrente cedeva ceduto ai sig.ri B.B. e C.C. tre appartamenti con garage, da costruire sul predetto terreno, del valore corrispondente di Euro 485.000,00.

3.2.2. In data 07/09/2010 è stato stipulato un primo atto di vendita concernente il terreno edificabile, per il prezzo nominale di Euro 80.000,00; successivamente, il 27/07/2011, viene stipulato anche il rogito relativo ai tre appartamenti, per il prezzo nominale di Euro 280.000,00.

3.2.3. Il prezzo del terreno edificabile, in realtà, non è mai stato versato dal sig. A.A., in quanto a garanzia del pagamento quest'ultimo rilasciava un assegno bancario che non veniva riscosso dai sig.ri B.B. e C.C., se non in prossimità della stipulazione del rogito relativo all'acquisto degli appartamenti, allorquando l'assegno veniva incassato con la successiva corresponsione di una somma di eguale importo al contribuente.

3.3. AE sostiene che le due distinte vendite integrino la permuta originariamente prefigurata dalle parti con la scrittura del 31/03/2009, sicché il contribuente avrebbe dovuto emettere fattura in relazione all'acconto prezzo versato dai sig.ri B.B. e C.C. fin dal momento del trasferimento del terreno edificabile, versando la relativa IVA pari ad Euro 25.000,00.

3.4. La CTR ha, invece, affermato che: a) le parti, in luogo della permuta, hanno inteso realizzare due distinte vendite, con ciò legittimamente mutando l'originaria intenzione indicata nel preliminare; b) il prezzo del terreno edificabile di Euro 250.000,00 deve essere considerato un costo deducibile, senza che vi sia stata alcuna evasione o elusione d'imposta.

3.5. Orbene, tenuto conto dei fatti come sopra precisati, delle disposizioni di legge applicabili e dei principi giurisprudenziali già ricordati con riferimento al motivo che precede, l'operazione FG è sicuramente inquadrabile nell'ambito della previsione dell'art. 11 del D.Lgs. n. 633 del 1972,

sicché, a fini IVA, deve ritenersi realizzata una permuta tra A.A. e i sig.ri B.B. e C.C. Tuttavia, le singole operazioni che caratterizzano la permuta vanno tenute distinte l'una dall'altra.

3.5.1. E non è dubbio che alla data della stipulazione del primo rogito vi siano stati due pagamenti: il prezzo versato dal sig. A.A. ai sig.ri B.B. e C.C. per la cessione del terreno edificabile (l'assegno di Euro 250.000,00) e il correlativo acconto versato da questi ultimi al primo (pagamento in realtà avvenuto alla stipula del secondo rogito, previo incasso del predetto assegno in precedenza tenuto in garanzia).

3.5.2. In altri termini, con la consegna dell'assegno non incassato dai sig.ri B.B. e C.C., A.A. si è garantito il pagamento del terreno edificabile e un acconto sul prezzo di cessione degli immobili da costruire, sicché avrebbe dovuto emettere fattura per il relativo importo in ragione della parziale esecuzione della controprestazione da parte dei cessionari del terreno e versare la relativa IVA.

4. Con il quarto motivo di ricorso si deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 11 e 14 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell' art. 2697 cod. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto la correttezza del comportamento tenuto dal contribuente, il quale, con riferimento alla permuta Omissis, avrebbe invece omesso di fatturare nell'anno 2010 - data di formalizzazione dell'acquisto del terreno edificabile - l'acconto di Euro 120.000,00 ricevuto per l'acquisto degli appartamenti;

e ciò indipendentemente dalla circostanza che detti appartamenti fossero ancora in costruzione.

4.1. Il motivo è fondato.

4.2. Poste le considerazioni già svolte con riferimento ai motivi che precedono, va detto che i sig.ri Omissis hanno corrisposto, in data 29/01/2010 (per come risultante dalla contabilità di A.A.), la somma di Euro 120.000,00 per l'acquisto degli appartamenti loro promessi in permuta del terreno edificabile, trasferito con rogito del 15/01/2010, e che l'atto di trasferimento degli stessi appartamenti è stato stipulato solo successivamente, in data 28/02/2012, data in cui l'IVA è stata integralmente fatturata e versata (come accertato dalla sentenza impugnata).

4.3. Peraltro, tenuto conto del versamento di un acconto per il trasferimento degli appartamenti di Euro 120.000,00 da parte dei sig.ri Omissis contestualmente alla stipula dell'atto di trasferimento del terreno, il sig. A.A. avrebbe dovuto fatturare detto acconto e versare la relativa IVA nell'esercizio cui si riferisce il primo rogito, non giovando al contribuente il versamento successivamente effettuato a seguito di fattura erroneamente emessa per l'intero prezzo (formale) della permuta (versamento del quale, ricorrendone le condizioni, potrà chiedere il rimborso).

5. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, in diversa composizione, anche per le spese del presente procedimento.

Così deciso in Roma, il 22 ottobre 2024.

Depositata in Cancelleria il 12 marzo 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza