

Civile Ord. Sez. 5 Num. 3716 Anno 2023

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: SAIJA SALVATORE

Data pubblicazione: 07/02/2023



ORDINANZA

sul ricorso N. 8182/2016 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa per legge dall'Avvocatura dello Stato, presso i cui uffici in Roma, Via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata

- ricorrente -

contro

IMMOBILIARE VERDEBLU s.r.l. in liquidazione, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, domiciliata in Roma, Piazza Cavour, presso la cancelleria della Corte di cassazione, rappresentata e difesa dall'avv. Pierluigi Baldacci, come da procura allegata al controricorso

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 1542/2015 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della TOSCANA, depositata in data 23.9.2015;

udita la relazione della causa svolta nella adunanza camerale non partecipata del 15.12.2022 dal Consigliere relatore dr. Salvatore Saija.

FATTI DI CAUSA

L'Ufficio di Prato notificò alla Immobiliare Verdeblu s.r.l. (di seguito, anche solo Immobiliare Verdeblu), in data 19.7.2012, avviso di accertamento, con cui *a)* si accertò una maggiore IVA dovuta per € 42.300,00, contestando, altresì, la violazione degli obblighi di regolarizzazione di una fattura passiva ricevuta, ed inoltre *b)* si negò l'inerenza di costi non documentati, conseguentemente negando la deducibilità ai fini della determinazione del reddito, nonché la detraibilità dell'IVA relativa. La ripresa *sub a)*, in particolare, trae origine da una complessa operazione immobiliare conclusa con due atti di permuta rogati entrambi in data 16.12.2008: col primo, la LI.MA.P. di Pannelli Paolo & C. s.a.s. aveva ceduto alla Immobiliare Verdeblu un terreno edificabile, al prezzo di € 590.000,00, oltre IVA al 20%, che l'acquirente aveva in parte pagato con corresponsione della somma di € 167.000,00, e per il resto con cessione in permuta di due alloggi da realizzare sul terreno stesso; in relazione al valore di permuta dei beni futuri, la Immobiliare Verdeblu aveva emesso la fattura n. 8 del 16.12.2008 per l'importo di € 423.000,00, oltre IVA al 10%, in quanto quelle realizzande sarebbero state abitazioni non di lusso, con conseguente assoggettamento all'aliquota agevolata del 10% ai sensi del n. 127-*undecies* della Tab. A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972; con il secondo atto di permuta, Immobiliare Verdeblu aveva ceduto quel medesimo terreno edificabile alla Prefabbricati Pistoiese s.r.l., emettendo la fattura n. 9 del 16.12.2008, per l'imponibile di € 1.106.000,00, oltre IVA al 20%; quale controprestazione, la

Prefabbricati Pistoiese s.r.l. si era impegnata a trasferire alla stessa Immobiliare Verdeblu quattro alloggi che avrebbe realizzato sul terreno stesso, contestualmente emettendo la fattura n. 72 del 16.12.2008 in relazione ai beni futuri, per l'imponibile di € 959.000,00, oltre IVA agevolata al 10%, per le medesime ragioni. I rilievi dell'Ufficio concernevano, dunque, il recupero dell'IVA dovuta sulla fattura della Immobiliare Verdeblu n. 8 del 16.12.2008, nonché la sanzione, a carico della stessa società, per l'omessa regolarizzazione della fattura n. 72 del 16.12.2008 emessa dalla Prefabbricati Pistoiese s.r.l., entrambe con IVA esposta al 10%, anziché al 20%. La società impugnò detto avviso con ricorso dinanzi alla C.T.P. di Prato, che lo accolse parzialmente con sentenza n. 106/1/13, annullando la ripresa in relazione ad alcuni costi sconosciuti, ma confermandola nel resto. La decisione venne gravata d'appello sia dalla società, sia incidentalmente dall'Agenzia delle Entrate; la C.T.R. della Toscana, con sentenza n. 1542/25/15 del 23.9.2015, rigettò l'appello erariale ed accolse quello incidentale della contribuente, osservando che: *aa)* quanto alla ripresa ai fini IVA relativa alle descritte operazioni di permuta, correttamente le cessioni delle unità realizzande erano state assoggettate all'aliquota agevolata, perché non di lusso e perché la stessa Tabella A cit., n. 127-*undecies*, fa riferimento a fabbricati "*anche non ultimati*", tra cui devono ritenersi ricompresi anche i fabbricati non ancora iniziati, a condizione che – una volta realizzati – rimanga l'originaria destinazione; *bb)* quanto ai costi non inerenti, che la società aveva prodotto ampia documentazione a sostegno, ritenuta del tutto confacente – all'esito di esame analitico per ciascuna delle singole voci sconosciute – ai fini della prova della sussistenza del requisito.

L'Agenzia delle Entrate ricorre ora per cassazione, affidandosi a due motivi, cui resiste la Immobiliare Verdeblu s.r.l. in liquidazione con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 – Con il primo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione della Tab. A, Parte III, n. 127-*undecies*, allegata al d.P.R. n. 633/1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. Rileva la ricorrente che erroneamente la C.T.R. – a parte la contraddittorietà logica laddove ha fatto riferimento alla disciplina di cui all'art. 10, nn. 8-*bis* e 8-*ter*, d.P.R. cit. - ha ritenuto di poter applicare l'aliquota agevolata anche alla cessione di beni futuri, occorrendo invece che, a tal fine, i beni siano fisicamente esistenti.

1.2 – Col secondo motivo, infine, si denuncia la nullità della sentenza per carenza della motivazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per aver la C.T.R. annullato *in toto* l'accertamento riguardo ai costi contestati, benché l'esame della documentazione avesse investito soltanto quelli inerenti ad una sola parte dei rilievi.

2.1 – Il primo motivo è fondato – benché in relazione a profilo diverso da quello specificamente esposto dall'Agenzia – giacché è noto che questa Corte di legittimità ben può accogliere il ricorso per una ragione di diritto anche diversa da quella prospettata dal ricorrente, sempre che essa sia fondata sui fatti per come prospettati dalle parti (da ultimo, Cass. n. 18775/2017; Cass. n. 20994/2018; Cass. n. 2811/2020; Cass. n. 5611/2021; Cass. n. 26991/2021; Cass. n. 18421/2022) e sul punto non si sia formato il giudicato interno (Cass. n. 4272/2021).

2.2 – La tesi su cui si fonda il mezzo in esame, secondo cui – riguardo agli immobili “non di lusso” - l’aliquota agevolata non sarebbe applicabile, perché i beni non sono ancora venuti ad esistenza, è stata in verità affermata anche dalla non recentissima Cass. n. 2057/2002 (invocata dalla stessa Agenzia ricorrente), benché in relazione alla fruizione della agevolazione “prima casa”.

Si tratta, però, di tesi non convincente.

Infatti, va considerato che *“In tema di IVA, la permuta deve essere considerata non come unica operazione bensì come più operazioni tra loro indipendenti, autonome ai fini della tassazione, 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; ai detti fini, l'art. 11 del d.P.R. n. 633 del 1972 amplia la nozione di permuta rispetto a quella civilistica, contenuta nell'art. 1552 c.c., estendendola anche alle ipotesi di permuta tra beni e servizi e di servizi con altri servizi”* (Cass. n. 28723/2017), e che la stessa Tab. A, n. 127-undecies, prevede l’aliquota agevolata per le *“case di abitazione non di lusso (...) ancorché non ultimate”*; da ciò discende, ad avviso della Corte, che la circostanza che i beni non siano ancora esistenti, perché non ancora realizzati, all’atto della permuta – e a condizione che, in base al programma negoziale, essi debbano essere edificati con le caratteristiche di unità abitative “non di lusso”, in coerenza col disposto dell’art. 13 della legge n. 408/1949 (c.d. legge Tupini) – non osti di per sé all’applicazione dell’aliquota agevolata: ciò che primariamente rileva, infatti, è che dal contratto traslativo di permuta emerga con chiarezza la tipologia oggettiva del bene da costruire. Qualora poi, ad immobile ultimato, esso abbia conseguito caratteristiche diverse

da quelle agevolabili, ben potrà l'Ufficio procedere alle necessarie rettifiche, avvalendosi dei suoi poteri.

2.3 – Tuttavia – a parte la disamina del detto profilo oggettivo, ritenuto sussistente dal giudice d'appello e, tutto sommato, neppure in discussione tra le parti - nella specie l'agevolazione in parola non può riconoscersi per un ulteriore profilo, del pari essenziale e decisivo ai fini della soluzione della controversia: quello della qualità soggettiva del cessionario, necessario ai fini della fruizione dell'agevolazione in parola, ma non preso in considerazione dal giudice del merito.

In proposito, è stato affermato che *"In tema IVA, l'aliquota ridotta prevista dall'art. 16 del d.P.R. n. 633 del 1972, si applica, ai sensi del n. 127-undecies della Tabella A, unicamente se l'unità immobiliare compravenduta - ferme le condizioni attinenti alla categoria non di lusso delle case di abitazione ed alla qualità di costruttore nel caso di cessione di fabbricati di tipo "misto" - sia stata effettivamente utilizzata dall'acquirente per soddisfare esigenze abitative, mirando il legislatore fiscale a tutelare il diritto ad avere un'abitazione e non i commercianti o le immobiliari di rivendita"* (Cass. n. 28578/2021).

Ora, tornando al caso di specie, è evidente che – in relazione ad entrambe le operazioni di permuta oggetto di contestazione – i cessionari degli immobili da costruire (prima la LI.MA.P. di Pannelli Paolo & C. s.a.s., e poi la stessa Immobiliare Verdeblu s.r.l.) erano privi del requisito soggettivo per fruire dell'agevolazione, in quanto società commerciali; è dunque fuor di dubbio che difetti, nella specie, il requisito soggettivo, potendo serenamente affermarsi che nessuna delle due società (nella rispettiva posizione di cessionario in relazione

ai beni da costruire, riguardo a ciascuna permuta) può godere dei benefici in discorso, non essendo certo prospettabile, per esse, alcuna esigenza di tutela dell'accesso all'abitazione. Ne discende che sia la fattura n. 8 del 16.12.2008, emessa dalla Immobiliare Verdeblu, sia la fattura n. 72 del 16.12.2008, emessa dalla Prefabbricati Pistoiese s.r.l., avuto riguardo alla qualità soggettiva delle rispettive cessionarie, in relazione a ciascuna operazione di permuta, avrebbero comunque dovuto assoggettarsi ad aliquota ordinaria, e non già all'aliquota agevolata ex n. 127-*undecies* della Tabella A più volte citata.

3.1 – Il secondo motivo è invece infondato.

Raffrontando l'ultima pagina della sentenza con la p. 2 del ricorso (ove sono riepilogati gli specifici rilievi mossi dall'Ufficio circa i costi disconosciuti), emerge *ictu oculi* che la C.T.R. ha esaminato analiticamente tutte le riprese in questione [quelle, cioè, riportate sub *b*), *c*) e *d*) della stessa pag. 2], per come devolutele, comunque rendendo una motivazione che, sia essa corretta o meno (il che qui, ovviamente, non rileva), è esistente e non risulta per niente apparente, rispettando senz'altro il "minimo costituzionale" (v. Cass., Sez. Un., n. 8053/2014).

Del resto, altro non v'era da esaminare, in proposito, giacché la ripresa sub *a*), di cui alla ripetuta p. 2 del ricorso, era stata annullata in autotutela dall'Ufficio.

4.1 – In definitiva, il primo motivo è accolto, il secondo è rigettato. La sentenza impugnata è dunque cassata in relazione e, non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, col rigetto del ricorso originario della società contribuente, limitatamente alla ripresa per IVA ad aliquota agevolata.

Le spese del giudizio di merito possono integralmente compensarsi, mentre quelle del giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P. Q. M.

la Corte accoglie il primo motivo e rigetta il secondo. Cassa in relazione e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della contribuente, nei termini di cui in motivazione; compensa integralmente le spese del giudizio di merito, condannando la ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 5.600,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di cassazione, il giorno