

Civile Ord. Sez. 5 Num. 1609 Anno 2023

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: SAIJA SALVATORE

Data pubblicazione: 19/01/2023



ORDINANZA

sul ricorso N. 21043/2015 R.G. proposto da:

GIMUR s.a.s. di Raise Linda & C., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, nonché **RAISE LINDA GIOVANNA, MURARO GIANCARLO, MURARO DONATELLA, MURARO GIUSEPPE e MURARO GIOVANNI**, elettivamente domiciliati in Roma, Via Monti Parioli n. 48, presso lo studio dell'avv. Giuseppe Marini, che li rappresenta e difende, con l'avv. Loris Tosi, come da procura a margine del ricorso

- ricorrenti -

contro

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

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 293/2015 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del VENETO, depositata il 2.2.2015;

udita la relazione della causa svolta nella adunanza camerale non partecipata del 24.11.2022 dal Consigliere relatore dr. Salvatore Saija.

FATTI DI CAUSA

A seguito di p.v.c. del 29.9.2009, l'Ufficio di Vicenza emise nei confronti di Gimur s.a.s. di Raise Linda & C. (di seguito, Gimur) due avvisi di accertamento, per gli anni d'imposta 2005 e 2006, con cui si recuperava a tassazione IVA dovuta e non versata. In particolare, la ripresa aveva ad oggetto la restituzione della somma di € 371.037,00 (su un totale di € 930.000,00), effettuata in due *tranches* da Immobiliare Costa del Sol di Panozzo Agostino & C. (di seguito, Immobiliare Costa del Sol) nel 2005 e nel 2006, a seguito della risoluzione di un contratto preliminare per la compravendita di un immobile in Roana; l'intera somma era stata originariamente versata dalla Gimur alla predetta Immobiliare Costa del Sol in data 28.2.2002, a dire della prima, a titolo di caparra confirmatoria. L'Agenzia delle Entrate, al contrario, dopo aver qualificato come mero acconto sul prezzo detto complessivo esborso, ritenne che anche la sua restituzione andasse soggetta ad IVA, così procedendo al relativo recupero. La Gimur propose due distinti ricorsi dinanzi alla C.T.P. di Vicenza, che con due sentenze gemelle (nn. 91/07/12 e 92/07/12 del 13.9.2012) li respinse. Proposti dalla società stessa due distinti gravami, la C.T.R. del Veneto, previa loro riunione, li rigettò con sentenza del 2.2.2015. Osservò in particolare il giudice d'appello che, anzitutto, era corretta la qualificazione del pagamento originario di € 930.000,00, operata dall'Ufficio, quale acconto sul prezzo e non quale

caparra confirmatoria, da un lato non essendo credibile che il preliminare, mai prodotto in giudizio, fosse stato distrutto dalla società stessa (come da essa allegato), e così non essendo comunque possibile desumere la valenza risarcitoria della relativa pattuizione; ritenne inoltre che la restituzione dell'acconto rientrasse in campo IVA, trovando applicazione l'art. 26 d.P.R. n. 633/1972, per essere venuta meno l'operazione imponibile originaria; pertanto, occorrendo assicurare la neutralità dell'IVA, risultava conseguentemente necessario fatturare l'operazione inversa.

Avverso detta sentenza ricorrono per cassazione la Gimur s.a.s. di Raise Linda & C. e i soci in epigrafe, sulla base di tre motivi, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 – Con il primo motivo si denuncia la nullità della sentenza e del procedimento per violazione dell'art. 36 d.lgs. n. 546/1992 e degli artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per non aver la C.T.R. – sulla questione della qualificazione dell'originario esborso quale acconto, anziché quale caparra - né adeguatamente motivato, né correttamente valutato le prove offerte da essa ricorrente.

1.2 – Col secondo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 26, comma 2, d.P.R. n. 633/1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., per aver la C.T.R. erroneamente ritenuto che, a seguito della risoluzione del contratto preliminare, occorra correlativamente fatturare l'operazione inversa di restituzione della somma, al fine di neutralizzare quella originaria, giacché la norma prevede invece una mera facoltà in tal senso, e non già un obbligo.

1.3 – Col terzo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 6 e dell'art. 2, comma 3, lett. a), d.P.R. n. 633/1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., per aver la C.T.R. erroneamente ritenuto che la restituzione delle somme in questione andasse soggetta ad IVA; in realtà, si trattava di operazione non imponibile perché non connessa alla cessione di alcunché, solo rappresentando un passaggio di denaro, che non costituisce cessione imponibile, in base al citato art. 2.

2.1 – Il primo motivo è in parte inammissibile ed in parte infondato.

Anzitutto, a parte l'intrinseca contraddittorietà dei due profili di doglianza proposti (incompatibili essendo le affermazioni per cui, da un lato, difetterebbe la motivazione della sentenza impugnata, e dall'altro il giudice sarebbe incorso in *error in iudicando*, quanto alla valutazione delle prove – v. Cass. n. 19443/2011; Cass. n. 26874/2018), la censura con cui si denuncia la violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. è di per sé inammissibile, perché non investe adeguatamente la sentenza impugnata.

In proposito, sono stati di recente affermati da Cass., Sez. Un., n. 20867/2020, due specifici principi: 1) (Rv. 659037-01) *"In tema di ricorso per cassazione, per dedurre la violazione dell'art. 115 c.p.c., occorre denunciare che il giudice, in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli (salvo il dovere di considerare i fatti non contestati e la possibilità di ricorrere al notorio), mentre è inammissibile la diversa doglianza che egli, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad*

altre, essendo tale attività valutativa consentita dall'art. 116 c.p.c.”; e 2) (Rv. 659037-02) “In tema di ricorso per cassazione, la doglianza circa la violazione dell'art. 116 c.p.c. è ammissibile solo ove si allegghi che il giudice, nel valutare una prova o, comunque, una risultanza probatoria, non abbia operato - in assenza di diversa indicazione normativa - secondo il suo ‘prudente apprezzamento’, pretendendo di attribuirle un altro e diverso valore oppure il valore che il legislatore attribuisce ad una differente risultanza probatoria (come, ad esempio, valore di prova legale), oppure, qualora la prova sia soggetta ad una specifica regola di valutazione, abbia dichiarato di valutare la stessa secondo il suo prudente apprezzamento, mentre, ove si deduca che il giudice ha solamente male esercitato il proprio prudente apprezzamento della prova, la censura è ammissibile, ai sensi del novellato art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., solo nei rigorosi limiti in cui esso ancora consente il sindacato di legittimità sui vizi di motivazione”.

Orbene, è evidente che le doglianze dei ricorrenti non sono conformi al suddetto insegnamento, perché esse investono il risultato del procedimento valutativo delle prove, pretendendo di attribuire agli argomenti (e ai documenti) da essi ricorrenti offerti un maggior valore ponderale - a sostegno della tesi per cui il versamento originario di € 930.000,00 avrebbe natura di caparra confirmatoria, anziché di mero acconto - rispetto a quanto ritenuto dal giudice del merito. Infatti, l’aver le parti contabilizzato il versamento, nelle rispettive contabilità o bilanci di esercizio, quale caparra confirmatoria, o anche l’univoco riferimento operato da Immobiliare Costa del Sol, in vista delle restituzioni, nelle dichiarazioni di debito del 24.12.2003 e del 17.1.2005, non implicano

indefettibilmente un diverso approdo circa la pretesa natura di acconto del versamento stesso, giacché ciò attiene tipicamente al prudente apprezzamento delle fonti di prova, riservato al giudice del merito e – fatta eccezione per le ipotesi di cui ai principi poc'anzi citati, nella specie non ricorrenti – oramai censurabile esclusivamente sotto il profilo motivazionale, per di più nei ristretti limiti in cui ciò è oggi consentito (v. Cass., Sez. Un., n. 8053/2014).

2.2 – Né tantomeno la censura circa il preteso vizio di motivazione (pure proposta, come s'è visto) coglie nel segno, perché non solo la motivazione resa dalla C.T.R. è ben articolata - e non è dunque affatto apparente - ma è anche ineccepibile, sul piano logico-giuridico. Infatti, occorrendo interpretare la comune volontà dei contraenti, la C.T.R. ha ritenuto che la mancata produzione del documento contrattuale ostasse alla ricostruzione anelata dalla società, impedendo proprio la ricerca della stessa volontà; ciò tanto più che, rispetto ad una operazione di significativo rilievo, appariva decisamente non credibile l'affermazione della stessa società per cui il contratto preliminare era stato distrutto, una volta risolto.

Si tratta di un percorso argomentativo che, ben lungi dall'essere deficitario o illogico, è senz'altro in linea con il "minimo costituzionale" della motivazione (v. la già citata Cass., Sez. Un., n. 8053/2014), sicché la decisione impugnata resta esente da censure, sul punto.

3.1 – Il secondo e il terzo motivo possono esaminarsi congiuntamente, perché trattano nella sostanza di due aspetti speculari e connessi. Essi sono fondati, nei limiti di cui appresso.

Premesso che – anche per quanto prima s'è detto - è fuori discussione che l'originario pagamento di € 930.000,00 effettuato nel 2002 dalla Gimur (la cui stessa esistenza è incontestata) abbia riguardato il versamento di un acconto sul prezzo, sicché per esso la promittente venditrice Immobiliare Costa del Sol avrebbe dovuto emettere regolare fattura, esponendo l'IVA relativa, ex art. 6, comma 4, d.P.R. n. 633/1972 (v. *ex plurimis*, Cass. n. 1961/2020), è altrettanto pacifico che ciò non sia però avvenuto (la fattura non è stata emessa – v. p. 8 del ricorso), sicché la Gimur non ha pagato l'imposta in via di rivalsa alla stessa Immobiliare Costa del Sol, che dunque non l'ha neppure versata al fisco, com'è ovvio. Tale violazione, tuttavia, non è stata contestata dall'Ufficio.

3.2 - In queste condizioni, ad avviso della Corte, non potevano dirsi sussistenti i presupposti perché la prestazione restitutoria andasse fatturata dalla Gimur, come invece ritenuto dalla C.T.R.; ciò sia pure in base a percorso logico-giuridico parzialmente diverso rispetto a quanto argomentato con i mezzi in esame.

Infatti, premesso che – a differenza di quanto pure sostengono i ricorrenti, secondo i quali l'emissione della nota di variazione da parte del cessionario costituirebbe in casi come quello per cui è processo una mera facoltà, e non un obbligo – qualora l'operazione imponibile sia annullata o risolta, l'art. 26, comma 2, d.P.R. n. 633/1972, impone la rettifica o la neutralizzazione della stessa da parte del committente o cessionario (in tal senso, proprio in relazione all'ipotesi di risoluzione del contratto, si veda Cass. n. 26894/2019), con l'annotazione nel registro IVA, mentre il cedente conserva il diritto alla detrazione dell'IVA conseguente alla rettifica. Ciò, tuttavia, presuppone che una fattura sia stata originariamente emessa e che essa sia stata registrata (come pure non manca

di sottolineare l'Agencia in controricorso, p. 6): il che è quanto, come s'è visto, non s'è verificato nel caso che occupa.

Del resto, lo stesso art. 26, comma 2, cit., inequivocamente ricollega la necessità di procedere alle necessarie variazioni all'ipotesi in cui *"un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione (...), [venga] meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente (...)"*.

La circostanza che l'operazione dovesse invece essere fatturata da Immobiliare Costa del Sol (ossia, che essa fosse ex se imponibile, venendo in rilievo un acconto sul prezzo) non sposta l'esito dell'indagine, perché la violazione non venne mai contestata dall'Agencia delle Entrate, né alla stessa promittente venditrice Immobiliare Costa del Sol, né alla promissaria Gimur. L'operazione originaria, dunque, s'è consolidata nel senso della sua non imponibilità, non essendo stata assoggettata ad imposta, né avendo l'Ufficio tempestivamente avviato le necessarie iniziative in rettifica.

3.3 - Pertanto, la C.T.R. ha falsamente applicato l'art. 26, comma 2, d.P.R. n. 633/1972, ad un tempo violando l'art. 2, comma 3, lett. a), d.P.R. cit., perché in tali condizioni - in definitiva - la restituzione dell'acconto ha finito con l'acquistare natura meramente finanziaria, non accedendo ad alcuna cessione imponibile: in altre parole, mentre detta restituzione, in caso di precedente emissione e registrazione di fattura all'atto dell'originario versamento, avrebbe conservato natura "eguale e contraria" rispetto al pagamento originario, il

consolidamento dell'operazione nel senso della non imponibilità (v. *supra*) ha finito con l'attribuire alla restituzione stessa natura autonoma, ossia di mera operazione finanziaria, come tale non imponibile, ex art. 2, comma 3, lett. a), d.P.R. n. 633/1972.

Ne discende che la Gimur non era tenuta ad emettere alcuna fattura al riguardo, né a conseguentemente esporvi l'IVA: al contrario, l'eventuale fatturazione, e il pagamento dell'IVA di rivalsa da parte di Immobiliare Costa del Sol, avrebbe invece avuto l'effetto di alterare la neutralità su cui si fonda il meccanismo di funzionamento dell'imposta, oramai definitivamente segnata sia dal comportamento tenuto dalle parti in relazione all'originaria operazione, sia dalla conseguente inerzia dell'Ufficio.

3.4 - Può dunque pronunciarsi, al riguardo, il seguente principio di diritto:

In tema di IVA, il versamento di un acconto sul prezzo in relazione ad un contratto preliminare di compravendita immobiliare costituisce operazione imponibile ex art. 6, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, sicché il promittente venditore è tenuto ad emettere la relativa fattura e ad esporvi l'imposta dovuta. Tuttavia, nel caso in cui la suddetta operazione venga meno, successivamente alla registrazione della fattura, in conseguenza della risoluzione del contratto che ne costituiva il presupposto, il promissario acquirente è tenuto alla necessaria rettifica, ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, e ad emettere la conseguente fattura relativa alla restituzione in suo favore della somma già versata, trattandosi di operazione imponibile di segno contrario rispetto alla prima. Ove però l'originario versamento dell'acconto sul prezzo erroneamente non sia stato assoggettato ad imposta, né l'Ufficio abbia avviato le necessarie

iniziative al riguardo, la restituzione della somma da parte del promittente venditore assume natura meramente finanziaria, ai fini IVA, e non può essere assoggettata ad imposta, in quanto non costituente cessione imponibile ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), d.P.R. n. 633 del 1972, in caso contrario determinandosi l'indebita alterazione del principio di neutralità su cui si fonda il meccanismo di funzionamento dell'imposta stessa.

4.1 – In definitiva, il primo motivo è rigettato, mentre sono accolti il secondo e il terzo, nei termini che precedono. La sentenza impugnata è dunque cassata in relazione e, non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, con l'accoglimento dell'originario ricorso dei contribuenti e l'annullamento degli avvisi impugnati. Le spese di lite dell'intero giudizio possono interamente compensarsi, stante l'assenza di precedenti specifici.

P. Q. M.

la Corte rigetta il primo motivo e accoglie il secondo e il terzo. Cassa in relazione e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso dei contribuenti e annulla gli avvisi impugnati. Compensa le spese dell'intero giudizio.

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