

Contratto qualificato come permuta (anche di servizi): inammissibile il ricorso che mira a una diversa ricostruzione del fatto e confermata l'applicazione dell'IVA

Cass. Sez. Trib. 10 aprile 2026, n. 9034 ord. - Succio, pres.; D'Alessandro, est. - Savana Srl (avv. Occhiuto) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (Conferma Comm. trib. reg. Sicilia 21 febbraio 2019)

Imposte e tasse - IRPEG, IRAP e IVA - Affitto di fondo rustico - Contratto a prestazioni reciproche (cessione di prodotti e attività di coltivazione/manutenzione) anche sotto forma di servizi - Contratto qualificato come permuta.

(Omissis)

FATTO

1. – La SAVANA Srl impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Messina l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva determinato a suo carico maggiori imponibili ai fini Irpeg, Irap e Iva per l'anno d'imposta 2004, chiedendo il pagamento dei tributi conseguentemente dovuti. L'accertamento si fondava sul rilievo di maggiori ricavi non fatturati, conseguiti dalla società contribuente in relazione a prestazioni di servizi da essa svolte nell'ambito di un contratto di permuta.
2. – Il Giudice di prime cure accolse il ricorso, ritenendo che il contestato contratto andasse qualificato come affitto di fondo rustico e che il servizio prestato dalla società costituisse il corrispettivo della cessione in godimento di terreni.
3. – La Commissione tributaria regionale della Sicilia, investita dell'appello dell'Agenzia delle entrate, accolse il gravame, evidenziando che, invece, il contratto era riconducibile alla categoria della permuta, prevedendo esso che, in cambio della coltivazione dei terreni e della raccolta di olive da cedere ai proprietari dei fondi, la SAVANA Srl ricevesse da questi ultimi la cessione dei frutti pendenti di terreni coltivati a nocciolo e ad agrumeto.
4. – Avverso tale ultima pronuncia la SAVANA Srl ha proposto ricorso per cassazione affidandolo a due motivi, cui la l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.
5. – Entrambe le parti hanno depositato memorie illustrative ex art. 380-bis.1 c.p.c.

DIRITTO

1. – Con il primo motivo di ricorso si deduce, senza indicazione di uno specifico paradigma normativo, la violazione e falsa applicazione degli artt. 1571 e 1615 c.c. nonché della legge n. 203 del 1982 poiché la sentenza impugnata ha erroneamente ricondotto l'operazione negoziale per cui è controversia nello schema della permuta, con conseguente autonoma tassazione delle reciproche prestazioni, quando invece si trattava di un contratto di affitto di fondo rustico. La ricorrente lamenta, inoltre, che in ordine alla qualificazione giuridica dell'operazione la CTR ha reso una motivazione illogica.
2. – Il motivo è innanzitutto inammissibile sotto più profili.
 - 2.1. – È inammissibile laddove tenta di rimettere in discussione l'accertamento in fatto svolto dal giudice di merito, che è incensurabile nel giudizio di legittimità. È infatti inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito (Cass., Sez. Un., n. 34476/2019). In tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione (ex multis Cass., n. 26110/2015); ancora si rileva che "Con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e conclusione e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione" (Cass. n. 9097 del 2017). Con specifico riguardo all'interpretazione dei contratti, inoltre, va osservato che l'accertamento della volontà negoziale si sostanzia in un accertamento di fatto (tra molte, Cass. n. 9070/2013; Cass. n. 12360/2014), riservato all'esclusiva competenza del giudice del merito (cfr. Cass. n. 17067/2007; Cass. n. 11756/2006; ancora, Cass. n. 22318/2023); tali valutazioni



del giudice di merito in proposito soggiacciono, nel giudizio di cassazione, ad un sindacato limitato alla verifica del rispetto dei canoni legali di ermeneutica contrattuale e al controllo della sussistenza di una motivazione logica e coerente (Cass. n. 21576/2019; Cass. n. 20634/2018; Cass. n. 4851/2009; Cass. n. 3187/2009; Cass. n. 15339/2008). Ma nel caso in esame la ricorrente non ha dedotto la violazione dei canoni legali di interpretazione dei contratti, essendosi piuttosto limitata a contrapporre a quella effettuata dal giudice merito la propria interpretazione del controverso contratto e della sottesa volontà negoziale dei contraenti.

2.2. – Il motivo è inammissibile anche perché la ricorrente non ha né trascritto in ricorso né allegato il testo della contestata scrittura privata, a suo parere riconducibile ad un contratto di affitto di fondo rustico, omissione da cui deriva un evidente difetto di specificità della relativa censura.

2.3. – Il motivo è peraltro anche infondato laddove lamenta, sotto il profilo dell'asserita illogicità della motivazione, che il carattere unitario e inscindibile della complessiva operazione negoziale, valorizzato dalla CTR a supporto della qualificazione del contratto come permuta, doveva invece portare ad escludere la correttezza di tale qualificazione; e che detta qualificazione va comunque esclusa in ragione del fatto che la produzione di olive e di olio, la cui cessione era a carico della società, avrebbe potuto anche mancare, con conseguente assenza del sinallagma contrattuale della permuta.

La ricorrente equivoca il significato dell'orientamento di questa Corte – da essa richiamato a sostegno della censura di illogicità della motivazione della sentenza impugnata – secondo cui, in tema di Iva, la permuta deve essere considerata non come un'unica operazione ma come una pluralità di operazioni tra loro indipendenti. Con tale affermazione la giurisprudenza di Legittimità ha voluto chiarire che le reciproche prestazioni che caratterizzano la permuta sono autonome ai fini della tassazione, dovendo a ciascuna di esse essere applicata la relativa disciplina Iva sia in merito alla sussistenza dei presupposti di assoggettamento al tributo, sia in merito alla determinazione della base imponibile ed all'aliquota applicabile (v. Cass. n. 1605/2023). Ma ciò non esclude, ovviamente, che, sotto il profilo qualificatorio, l'operazione prevedente tali reciproche prestazioni abbia carattere unitario e che proprio tale unitarietà sia l'elemento connotante la permuta, essendo ad essa coesenziale, come previsto dall'art. 11 D.P.R. n. 633 del 1972, lo scambio reciproco tra cessioni di beni o prestazioni di servizi, le une eseguite come corrispettivo delle altre.

È allora del tutto immune dalle critiche di illogicità ad essa mosse l'affermazione con cui la CTR ha ritenuto di qualificare come permuta l'accordo per cui è causa in ragione, tra l'altro, del carattere "unitario e inscindibile" del rapporto.

Né può fondatamente sostenersi che il rischio che la produzione di olive fosse pari a zero escludesse il carattere permutativo dell'operazione di cui trattasi, tesi che la ricorrente sostiene nell'assunto che l'operazione permutativa debba necessariamente basarsi su un contratto ad effetti reali, che cioè valga a trasferire o a costituire effetti reali (così a pag. 8 del ricorso).

Al riguardo è sufficiente evidenziare, da un lato, che, ai sensi del ridetto art. 11 D.P.R. n. 633 del 1972, oggetto dello scambio caratterizzante le operazioni permutative possono essere anche prestazioni di servizi, così ampliandosi la nozione di permuta rispetto a quella civilistica, contenuta nell'art. 1552 c.c., dall'altro, che la sentenza impugnata ha precisato, in linea con la succitata previsione normativa tributaria, che a carico della SAVANA Srl erano appunto previste, oltre alla cessione delle olive, le attività di coltivazione e manutenzione dei fondi, attività aventi un loro apprezzabile valore economico indipendentemente dall'effettiva produzione dei frutti.

Sul punto, la stessa ricorrente afferma che il corrispettivo è qui rappresentato dalla prestazione di un "servizio da parte della cessionaria" (pag. 6 ultimo periodo del ricorso per cassazione) il che porta a far applicazione di quella giurisprudenza di questa Corte secondo la quale (Cass. n. 1605/2023) in tema di 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; 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; ne consegue che, in tale ultimo caso, il ricevimento da parte di uno dei due contraenti del servizio, nella specie relativo alla risistemazione da parte del conduttore dell'immobile locato a fronte della riduzione del relativo canone operata dal locatore, equivale, "in parte qua", al pagamento del corrispettivo ed è in tale momento che l'operazione si considera effettuata ai fini IVA.

3. – Con il secondo motivo di ricorso si deduce, senza indicazione di uno specifico paradigma normativo, la violazione e falsa applicazione degli artt. 2, 3, 10, 11e 17 D.P.R. n. 633 del 1972 poiché la sentenza impugnata non ha considerato che nel caso di specie non sussistevano i presupposti oggettivo e soggettivo dell'Iva, e ciò sia perché il negozio oggetto dell'accertamento era un affitto di terreno agricolo, come tale costituente operazione esente dall'imposta ai sensi dell'art. 10, n. 8, D.P.R. n. 633 del 1972, sia perché le parti contraenti erano imprenditori agricoli e non già imprenditori commerciali.

4. – Il motivo è, per un verso, inammissibile, e, per altro verso, infondato.

Quanto alla contestazione del presupposto oggettivo dell'Iva, la ricorrente ripropone la propria interpretazione del contratto quale affitto di fondo rustico tentando così di ottenere in questa sede – del tutto inammissibilmente – una rivalutazione di elementi di fatto già valutati dal giudice di merito: valgono, allora, le considerazioni già svolte in merito al primo motivo di ricorso. Aggiunge, poi, che la pulizia e la manutenzione del fondo quali previste nel contratto in questione non

potrebbero qualificarsi come prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 3 D.P.R. n. 633 del 1972 giacché tali attività già rientrano in quelle di "cura e sviluppo di un ciclo biologico" in cui tra l'altro si sostanzia, ai sensi dell'art. 2135 c.c., l'attività di coltivazione del fondo, ossia l'attività tipica dell'imprenditore agricolo: trattasi, però, di argomentazione difensiva illogica, essendo evidente che il fatto che un tipo di attività rientri tra quelle normativamente oggetto di un'impresa non significa che il concreto esercizio di quell'attività, in forza di un'obbligazione contrattualmente assunta con altri soggetti, non possa integrare il presupposto oggettivo dell'Iva.

Quanto alla contestazione del presupposto soggettivo, si osserva che il fatto, peraltro meramente dedotto dalla ricorrente, che le parti del contratto fossero imprenditori agricoli non esclude l'operatività della normativa in materia di Iva, che infatti si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi nell'esercizio di imprese, per tale intendendosi, per quanto disposto dall'art. 4, comma 1, D.P.R. n. 633 del 1972, anche l'esercizio per professione abituale delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. Senza peraltro obliterare che, ai sensi del secondo comma dell'art. 4 cit., si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da società a responsabilità limitata, tipologia societaria in cui rientra l'odierna ricorrente.

5. – In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali, liquidate nella misura indicata in dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio di Legittimità che liquida in Euro 7.700,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso art. 13, se dovuto.

(Omissis)

