

Tributario - Iva - Obblighi dei contribuenti

Tributario - Iva - Obblighi dei contribuenti - Variazione per mancato pagamento a causa di procedure esecutive rimaste infruttuose

In tema di IVA, la variazione prevista dal secondo comma dell'art. 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con riguardo al caso in cui sia stata emessa fattura per un'operazione, successivamente venuta meno per mancato pagamento a causa di procedure esecutive rimaste infruttuose, richiede, quale presupposto indefettibile, che la procedura medesima non solo abbia avuto effettivamente inizio, ma anche definitiva conclusione, sicché sia certo - almeno in senso relativo in quanto non può escludersi che il debitore possa in futuro tornare "in bonis" - l'esito infruttuoso dell'esecuzione giudiziale e non vi sia dubbio alcuno sull'incapienza (totale o parziale) del patrimonio del debitore e sulla definitività dell'insoluto. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, che aveva ritenuto legittimo lo "storno" di una fattura, motivato per la perdita del credito vantato, prima che fosse iniziata la procedura esecutiva per l'eventuale recupero). Corte di Cassazione, Sez. 5, Sentenza n. 27136 del 16/12/2011

Corte di Cassazione, Sez. 5, Sentenza n. 27136 del 16/12/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Gli atti del giudizio di legittimità.

Il giorno 19.10.2006 è stato notificato a Di.. Piero e Ba.. Milena (quali soci della cessata "P.D. International di P. Di.. & C. snc") un ricorso dell'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe (depositata il 19.7.2005), che ha parzialmente accolto l'appello proposto dai predetti contribuenti contro sentenza della Commissione tributaria provinciale di Ancona n. 119/04/2004, che aveva respinto il ricorso dei contribuenti medesimi avverso cartella di pagamento. I contribuenti hanno resistito con controricorso.

La controversia è stata discussa alla pubblica udienza del 20.4.2011, in cui il PG ha concluso per l'accoglimento del ricorso. 2. I fatti di causa.

L'Amministrazione ha notificato il 16.3.2004 agli odierni intimati una cartella di pagamento interessi e sanzioni per omesso o ritardato pagamento di ritenute nonché per il recupero dell'IVA (ed accessori) portata dalla fattura n. 11 del 1999 avente ad oggetto cessione di beni, IVA annotata nella dichiarazione per l'anno 1999 di competenza della società (cessata il 31.12.2002), in cui gli odierni intimati erano soci, ma non assolta. Il provvedimento è stato impugnato dai contribuenti in relazione al solo preteso recupero dell'IVA e l'impugnazione è stata disattesa dall'adita commissione provinciale di Ancona. L'appello proposto dai contribuenti è stato sostenuto con l'assunto che l'IVA non era stata versata perché "stornata", in applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 (come modificato dal D.L. n. 669 del 1996, art. 2), siccome il credito vantato per cessione di merci era andato interamente perduto, nonostante gli infruttuosi tentativi di recupero. L'adita Commissione regionale ha accolto parzialmente l'appello, sul presupposto che la società avesse correttamente omesso di dichiarare e versare l'IVA in questione.

3. La motivazione della sentenza impugnata.

La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per cassazione, è motivata nel senso che, essendosi avvalsa la società contribuente già nel 1999 del diritto di portare in detrazione

Tributario - Iva - Obblighi dei contribuenti

l'imposta corrispondente ad un credito formatosi nel 1999 e rimasto insoddisfatto (e ciò ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26), essa aveva utilmente dimostrato di avere esperito vanamente ogni azione esecutiva a mezzo della richiesta di declaratoria del fallimento della cliente insolvente rivolta al Tribunale di Camerino, richiesta che era stata reietta sulla premessa che detta cliente fosse ditta di natura artigiana e perciò non assoggettabile a fallimento. Doveva perciò considerarsi esaustiva la "copiosa documentazione" depositata dai contribuenti a comprova delle infruttuose procedure eseguite per il recupero del credito. 4. Il ricorso per cassazione.

Il ricorso per cassazione è sostenuto con unico motivo d'impugnazione e - dichiarato il valore della causa nella misura di Euro 26.938,00 - si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, con ogni conseguente statuizione anche in ordine alle spese processuali.

MOTIVI DELLA DECISIONE

5. Il primo motivo d'impugnazione.

Il primo ed unico motivo d'impugnazione è collocato sotto la seguente rubrica: "Violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 26 nel testo vigente "ratione temporis", in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3".

Con l'anzidetto motivo la parte ricorrente si duole che il giudicante abbia ritenuto che i fatti di causa fossero idonei a "consentire la detrazione...nell'anno stesso di emissione della fattura e, comunque, ampiamente prima della verifica della condizione posta dalla disciplina delle variazioni dell'imponibile e dell'imposta (art. 26, comma 2 citato) al fine di poter validamente esercitare la facoltà di detrazione.

Infatti, la certezza giuridica del venir meno dell'operazione economica si sarebbe potuta considerare raggiunta solo a conclusione delle procedure concorsuali o individuali, con l'accertamento ex post della omessa soddisfazione del credito (ciò che nella specie di causa aveva avuto corso nell'anno 2000), sicché la facoltà di detrazione avrebbe potuto essere legittimamente esercitata dopo il verificarsi di detti presupposti e quindi sicuramente non nella dichiarazione relativa all'imposta per l'anno 1999. Il motivo di censura è fondato e deve essere accolto.

L'art. 26 menzionato dispone, al secondo comma, che "se una operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene 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 per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente", compete il diritto di portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19, "l'imposta corrispondente alla variazione". Detto diritto spetta al cedente del bene (o al prestatore del servizio), il quale deve a tal fine registrare la variazione "a norma dell'art. 25".

Soggiunge la norma che "il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa". Il successivo comma 3 dello stesso articolo pone un limite temporale all'applicazione delle disposizioni sopra riportate, stabilendo - tra l'altro - che esse sono inapplicabili "dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile, qualora gli eventi.... indicati

Tributario - Iva - Obblighi dei contribuenti

(nel comma 2) si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti....".

Il meccanismo contabile predisposto dalla legge per eliminare gli effetti delle registrazioni di una operazione imponibile, in caso di sopravvenuta variazione conseguente alle vicende sopra indicate, consiste, dunque, nella creazione a favore del cedente di un credito d'imposta "corrispondente alla variazione", mediante la relativa annotazione nel registro degli acquisti, per effetto della quale lo stesso cedente acquisisce il diritto di detrarre dall'imposta dovuta, ai sensi dell'art. 19, un importo pari a quello a suo tempo annotato (a debito) nel registro delle fatture di cui all'art. 23. Il risultato di questa operazione contabile consiste nell'annullamento dell'originario debito d'imposta del cedente.

A sua volta, il cessionario, cui spettava il diritto alla detrazione, per avere annotato a suo tempo nel registro degli acquisti l'I.V.A. addebitatagli dal cedente a titolo di rivalsa, è tenuto a compiere l'operazione inversa, prendendo in carico nel proprio registro delle fatture un importo corrispondente a quello della detrazione che più non gli spetta ed acquisendo il diritto di ottenere dal cedente la restituzione dell'imposta (eventualmente) pagatagli a titolo di rivalsa, imposta che non è più dovuta da alcuno dei contribuenti per essere "venuta meno" l'operazione (originariamente) imponibile. Presupposto indefettibile di simile operazione contabile è che (come nella specie di causa) sia stata emessa la fattura ed ulteriore condizione per poter effettuare la variazione in ipotesi di omesso adempimento del credito (circostanza che è stata aggiunta a seguito delle modifiche introdotte dalla L. 28 febbraio 1997, n. 30, di conversione del D.L. n. 669 del 1996) è che ciò si sia verificato a seguito di infruttuose procedure esecutive individuali o concorsuali. Il fondamento logico di detta seconda condizione consiste di certo nel fatto che l'esito infruttuoso della procedura esecutiva fornisce la ragionevole certezza dell'incapienza del patrimonio del debitore. Conseguenza inevitabilmente da ciò che la procedura esecutiva deve avere avuto non solo effettivamente inizio (con il pignoramento in caso di esecuzione individuale e la sentenza di fallimento in caso di esecuzione concorsuale) ma anche definitiva conclusione, sicché sia certo l'esito infruttuoso dell'esecuzione giudiziale e non vi sia dubbio alcuno sul l'incapienza (totale o parziale) del patrimonio del debitore e sulla definitività dell'insoluto. Almeno in senso relativo, poiché nulla esclude che il debitore possa tornare in bonis in una successiva epoca, ma in questo caso sarà possibile - dopo l'effettuazione della variazione in diminuzione in applicazione della menzionata disciplina - operare una nuova conseguente variazione in aumento, rettificando quella in diminuzione già effettuata e registrando l'incasso del credito.

E d'altronde, che "l'evento" in questione costituisca il presupposto indefettibile per potere dare corso alla procedura di variazione in diminuzione lo si desume dalla chiara lettera del menzionato art. 26, comma 3 nella parte in cui identifica il "verificarsi" degli eventi indicati nel comma 2 come riferimento cronologico per l'ammissibilità della detrazione, ciò che peraltro costituisce conferma della intentio legis che già è idoneamente espressa nel comma secondo del medesimo articolo, ove si dice (sia pure con formulazione tecnica infelice) che il mancato pagamento deve risultare "causato" da procedure esecutive rimaste infruttuose. Ciò posto in termini di principio, è da rilevare che nella specie di causa risulta pacifico (per quanto si desume dal controricorso di parte contribuente: "per questo motivo tutte le operazioni rivolte al recupero del credito sono successive al 1999") che le procedure esecutive, prima individuali e poi concorsuali, promosse dall'odierna intimata nei confronti della propria debitrice non hanno avuto

Tributario - Iva - Obblighi dei contribuenti

esito se non in epoca successiva alla fine del 1999 ne' è chiaro in alcun modo ciò che la medesima intimata ha inteso asserire nella memoria illustrativa depositata ex art. 378 c.p.c., allorché ha affermato che "il venir meno della possibilità di recupero del credito si è manifestata fin dal luglio 2000, pertanto entro i termini della dichiarazione dei redditi ed IVA riferibile all'anno 1999". Se anche la contribuente avesse chiaramente identificato le ragioni di questo assunto, pur tuttavia detto assunto resterebbe non condivisibile, non potendosi certo dare rilevanza contabile e fiscale ad un presupposto di detrazione manifestatosi nel corso dell'anno successivo a quello della cui dichiarazione si tratta, per il solo fatto che ciò si sia verificato prima del momento di redazione e presentazione della dichiarazione medesima.

Non vi è dubbio perciò che il presupposto per operare l'operazione di variazione in diminuzione si è maturato in periodo d'imposta successivo al 1999, sicché è da escludersi che la odierna intimata avesse titolo ad effettuare la detrazione anzidetta. A questa Corte non resta che accogliere il motivo di impugnazione proposto dall'Agenzia proprio sull'assunto della violazione della regola di competenza temporale della detrazione, e (poiché non residuano ulteriori elementi di fatto da esaminare, anche atteso che la questione riproposta dalla parte contribuente in ordine alla natura sussidiaria della responsabilità dei soci resta coperta dal giudicato, ormai prodottosi per difetto del necessario ricorso incidentale sul capo di reiezione implicita della questione proposta in appello ed appunto implicitamente risolta negativamente dal giudicante) decidere la lite anche nel merito, con l'integrale rigetto del ricorso introduttivo di primo grado avverso la cartella di pagamento qui in contestazione.

Le spese di lite seguono la soccombenza, anche in relazione ai pregressi gradi di giudizio.
P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso dell'Agenzia. Cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso dei contribuenti avverso la cartella di pagamento. Condanna la parte intimata alla rifusione della spese di tutti i gradi, liquidate per questo grado in Euro 1.500,00 per onorario, oltre spese prenotate a debito, e per i gradi di merito in complessivi Euro 1.300,00 per ciascun grado, di cui Euro 900,00 per onorario ed il resto per diritti oltre accessori di legge. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 20 aprile 2011. Depositato in Cancelleria il 16 dicembre 2011