

Milano, 30 novembre 2015

Oggetto: DNLEX – DE NISI LAWYERS NETWORK (All. Articolo: NIENTE FATTURA SE L'INQUILINO NON PAGA - SENTENZA N. 21621 DEL 23 OTTOBRE 2015)

LA CORTE DI CASSAZIONE

Ritenuto in fatto

1. Con sentenza del 5 ottobre 2010 la Commissione tributaria regionale del Lazio ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della Soc. X

In primo luogo, riguardo all'anno d'imposta 2003, premesso che le prestazioni servizio s'intendono effettuate al momento del pagamento del corrispettivo, ha ritenuto che la morosità di un inquilino della contribuente, tale da richiedere il ricorso a una procedura monitoria, legittimasse la dichiarazione fiscale dei canoni locazione solo al momento del pagamento.

In secondo luogo, riguardo all'anno d'imposta 2002, ha rilevato che le contestazioni si rifacevano alla ricadute di "finanziamenti soci" contestati dalla Guardia di finanza ma risalenti ad annualità (1994-1996,1999) coperte da condono.

2. Per la cassazione di tale decisione, il fisco propone ricorso affidato a due motivi, ai quali la contribuente resiste con controricorso.

Considerato in diritto

1. Con il primo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione di norme di diritto sostanziali (artt. 109, co. 2, e 23, co. 1, ora 26, del d.l. n. 47 del 28.2.1997 e art. 6, co. 3, del decreto l. n. 112 del 30.4.1998), il fisco insiste sui rilievi di omessa fatturazione e dichiarazione nel 2003 dei canoni maturati a carico dell'inquilino della contribuente da febbraio a luglio 2003. Rileva che, per le locazioni commerciali, i locatori sono assoggettati a imposizione fiscale secondo il sistema normale del reddito ordinario medio, con conseguente obbligo di dichiarazione e fatturazione.

Il motivo è parzialmente fondato.

1.1. Per l'art. 10, par. 2, co. 3, secondo trattino, della "sesta direttiva" (ora art. 66, lett. b), della c.d. "direttiva rifiuta") - gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni, l'imposta sul valore aggiunto diventi esigibile non oltre il momento dell'incasso del prezzo.

Nel diritto interno, il combinato disposto dell'art. 3, co. 3, e dell'art. 6, co. 3 - primo periodo, del d.p.r. 633/72 stabilisce che le prestazioni di servizi sono soggette a i.v.a. solo se rese verso un corrispettivo e si considerano effettuate al momento del pagamento. Sino a tale momento non sussiste obbligo di fatturazione né di versamento dell'i.v.a. (Cass. 13209/09). Dunque, per le locazioni, vere e proprie prestazioni di servizi nell'imposizione indiretta e armonizzata sul valore aggiunto, il momento impositivo coincide con l'incasso del corrispettivo. Perciò, in caso di morosità del conduttore, il locatore non è tenuto a emettere fattura.

1.2. Diversamente, ai fini dell'imposizione diretta, per le locazioni d'immobili non abitativi il legislatore tributario ha previsto la regola generale di cui all'art. 23 (ora 26) del t.u.i.r. secondo cui i redditi fondiari sono imputati al possessore indipendentemente dalla loro percezione. Sicché anche per il reddito da locazione non è richiesta, ai fini della imponibilità del canone, la materiale percezione del provento.

Dunque, il relativo canone va dichiarato, ancorché non percepito, nella misura in cui risulta dal contratto di locazione fino a quando non intervenga una causa di risoluzione del contratto medesimo. La Corte costituzionale, pronunciando sull'art. 23 (ora 26) del t.u.i.r., ha ritenuto che il sistema di tassazione delle locazioni non abitative non è irragionevole dato che il locatore può avvalersi di tutti i rimedi apprestati dall'ordinamento per conseguire la risoluzione della locazione (artt. 1456 e 1454 cod. civ.; artt. 657 e seg. cod. proc. civ.) in modo da riportare sollecitamente la tassazione dell'imponibile sotto la normale regola del reddito fondiario secondo rendita catastale. Con la risoluzione del contratto e/o la convalida di sfratto, la locazione cessa e i canoni non possono più concorrere alla formazione del reddito d'impresa.

Inoltre, con riferimento ai redditi delle società, i canoni maturati per competenza e non riscossi possono essere dedotti come perdite su crediti ex art. 101 (num. attuale) del t.u.i.r. se sia altrimenti dimostrata la certezza della insolvenza del conduttore debitore e quindi la deducibilità della perdita, non bastando a tal fine il semplice sfratto o l'accertamento giudiziale della morosità (Cass. 651/12; conf. 11158/13).

1.3. In conclusione, essendo diverse le finalità e le discipline dell'imposizione diretta e di quella indiretta, il primo motivo è fondato solo riguardo alle imposte dirette mentre non lo è riguardo all'imposta sul valore aggiunto; la sentenza d'appello deve essere cassata "in parte qua" e spetterà al giudice di rinvio il riesame della ripresa tassazione per imposte dirette relative all'anno 2003.

2. Con il secondo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione della legge n. 289/02, il fisco sostiene che solo la definizione contemporanea ex art. 9 ed ex art. 14, co. 5, delle pregresse annualità (1994-1996, 1999) avrebbe potuto precludere l'accertamento

per la mancata regolarizzazione contabile in relazione a successiva annualità (2002). Il motivo è fondato.

2.1. Il comma 5 dell'art. 14 cit. introduce la possibilità, limitatamente ai soggetti titolari di reddito d'impresa che si sono avvalsi della definizione automatica per gli anni pregressi ex art. 9 cit. (c.d. condono tombale) d'inserire in bilancio quanto in precedenza omissis. L'Organismo italiano di contabilità - OIC, che emana i principi contabili nazionali ispirati alla migliore prassi operativa per la redazione dei bilanci (v. da ultimo l. 11.8.2014, n. 116, conv. d.l. 91/2014 artt. 9-bis e 9-ter), indica che scopo della regolarizzazione contabile ex art. 14 è proprio il ristabilimento della correttezza e veridicità della situazione patrimoniale, economica e finanziaria oggetto di rappresentazione, in modo che vi siano variazioni di bilancio coerenti con i principi civilistici (artt. 2423 ss.) e con i principi contabili (doc. 16.4.2003, n. 1). E', quindi, possibile la regolarizzazione mediante rettifica delle poste contabili intervenendo sul bilancio relativo all'esercizio chiuso il 31 dicembre 2002 ovvero in quello in corso a tale data senza ripercussioni di ordine civilistico e penale, giacché si tratta di regolarizzazione valida a ogni effetto (ibid.). La regolarizzazione delle scritture contabili e la corresponsione di un'imposta sostitutiva del 6 per cento rappresentano, pertanto, un'opportunità ulteriore atteso che vale in campo tributario, nella determinazione del reddito d'impresa, il cosiddetto principio di continuità dei valori di bilancio, secondo cui i dati finali di un esercizio costituiscono quelli iniziali del successivo e le reciproche variazioni concorrono a formare il reddito d'esercizio (Cass. 17298/14, 11748/08).

2.2. Nella specie, il giudice di merito ha accertato in punto di fatto che le controverse contestazioni per l'anno d'imposta 2002 sono relative a operazioni di "finanziamenti soci" risalenti ad annate (1994-1996, 1999) coperte da condono tombale e, quindi, non soggette a regolarizzazione. La conclusione non è corretta.

La regolarizzazione ex art. 14 non riguarda e non può riguardare le annualità sanate fiscalmente ma tocca l'esercizio chiuso il 31 dicembre 2002 che è fuori dai limiti temporali del condono tombale.

Dalle parti salienti del processo verbale di constatazione trascritte in ricorso si rileva che la società contribuente "ha indicato per gli anni dal 1994 al 1999 finanziamenti da soci per un importo di £ 540.000.000 pari ad € 281.985,46 mentre ha "riportato in dichiarazione e bilancio dell'anno d'imposta 2002 finanziamenti di £ 456.000.000 pari ad € 235.504,00". Il che comporta "una differenza in meno (£90.000.000) pari ad € 46.481,12".

Si tratta, secondo le rilevazioni dei verbalizzanti, di poste e movimenti contabili privi di riscontri assembleari e, inoltre, regolati "in contanti, per cassa", mentre "dai ... libri giornalmastro non risulta annotata alcuna variazione in diminuzione del debito". Ne deriva, per i verbalizzanti, "l'applicazione del disposto dell'art. 37 bis, comma 3, lett. b) del d.p.r. 600/73 ovvero la presunzione di ricavi non documentati inerenti all'attività d'impresa" e

quindi "l'insussistenza del patrimonio netto di € 235.504,00 relativa alla voce <soci conto aumento capitale sociale>" e la considerazione come "distribuito ai soci l'importo di € 46.481,12".

2.3. Dunque, l'azione di finanza riguarda, nel caso in esame, quanto riportato in dichiarazione e in bilancio nell'anno d'imposta 2002 e non le annualità condonate; mentre il principio di continuità dei valori di bilancio, di cui l'art. 14 è espressione, comporta che al contribuente è consentita la regolarizzazione della sua posizione fiscale mediante la coerente rettifica delle poste contabili del bilancio d'esercizio 2002 e la corresponsione di un'imposta sostitutiva del 6 per cento, il tutto senza ripercussioni neppure di ordine civilistico e penale. Anzi, i maggiori valori così iscritti si considerano riconosciuti ai fini delle imposte dirette con la decorrenza precisata nello stesso comma 5.

Diversamente, il contribuente è esposto all'accertamento fiscale e alla ricostruzione di natura sostanziale per l'anno in corso (2002) di quei dati di cui si dovrebbe tener conto già nel predisporre la dichiarazione.

2.4. La sentenza d'appello, che sul punto si è discostata dai superiori principi di diritto, deve essere cassata; spetterà al giudice di riesaminare il merito della ripresa per l'anno 2002, ivi compresi i rilievi fattuali della parte contribuente sugli pretesi errori di rilevazione contabile commessi nell'accertamento fiscale che, diffusamente riportati in controricorso, non sono materia del giudizio di legittimità essendo riservati al giudice di merito.

3. In sintesi finale, accolto parzialmente il primo motivo e integralmente il secondo, la sentenza impugnata deve essere cassata "in parte qua" con rinvio, anche per le spese, al giudice competente che, in diversa composizione, procederà a nuovo esame dei punti accolti osservando i principi di diritto sopra enunciati.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo riguardo alle imposte dirette e lo rigetta riguardo all'i.v.a.; accoglie il secondo motivo; cassa la sentenza d'appello "in parte qua" e rinvia la causa, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione.