CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 7 settembre 2018 n. 21870

Ritenuto che

1. Con separati ricorsi la società A. s.r.l. impugnava due avvisi di accertamento a fini Irap e IVA per il periodo d'imposta 2004 e 2003.
L'amministrazione aveva contestato alla ricorrente la ritardata fatturazione di prestazioni periodiche rese nell'ambito di un contratto sottoscritto con la Banca Nazionale del Lavoro e la B. S.p.A. per la fornitura di servizi in campo informatico (sviluppo e manutenzione sistemi software); inoltre aveva contestato l'omessa contabilizzazione nell'anno 2004 dei contributi ricevuti dal Ministero del bilancio e della programmazione economica per la realizzazione di impianti nell'ambito di un programma di investimenti industriali e di ricerca.
2. La Commissione Tributaria Provinciale della Sardegna rigettava il ricorso, ritenendo trattarsi di prestazioni a carattere periodico e continuativo che dovevano essere inquadrate nel comma 3 dell'articolo 6 del d.p.r. n. 633 del 1972 in base al quale, tali prestazioni, si considerano effettuate al momento in cui sono rese o, se di carattere periodico e continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese, mentre la società non aveva rispettato la suddetta disposizione, fatturandole oltre i termini di legge.
3. Avverso la citata sentenza proponeva appello la società A. s.r.l.
La commissione tributaria regionale con sentenza 13 dicembre 2010 accoglieva l'appello, annullando gli avvisi di accertamento impugnati. In particolare il giudice del gravame, sul primo rilievo relativo alla ritardata fatturazione, statuiva che alle prestazioni periodiche di servizi di cui ai contratti conclusi dall'appellante con la Banca Nazionale del Lavoro s.p.a. e con la B. Spa doveva applicarsi la disposizione di carattere generale, contenuta nell'articolo 6, comma 3, primo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972 secondo cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Secondo il giudice del gravame la disposizione contenuta nel medesimo articolo 6, comma 3, al secondo periodo, avendo carattere particolare, doveva applicarsi esclusivamente ai servizi di cui all'articolo 3, comma 3, primo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, aventi ad oggetto le prestazioni rese ad uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a favore di determinati soggetti esplicitamente richiamati dalla norma; pertanto nessuna tardiva fatturazione poteva essere addebitata alla società appellante.
Inoltre, quanto al rilievo relativo alla omessa contabilizzazione dei contributi, doveva ritenersi che solo al momento della loro liquidazione da parte del Ministero delle attività produttive, avvenuta nell'anno 2007, dovesse esserne contabilizzato l'incasso.
4. Avverso la suddetta sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate sulla base di tre motivi; ha resistito con controricorso A. s.r.l.

Considerato che

1. Il primo motivo di ricorso è così rubricato: violazione dell'articolo 36, comma 2, n. 4, d. Igs. n. 546 del 1992; in subordine omessa o insufficiente motivazione (in relazione all'articolo 360, n. 5, c. p.c.).

Secondo la ricorrente, la motivazione della sentenza sarebbe del tutto carente, in particolare con riguardo alle ragioni per le quali l'articolo 6, terzo comma, secondo periodo, è stato ritenuto applicabile esclusivamente ai servizi previsti dall'articolo 3, comma 3, primo periodo del d.p.r. n. 633 del 72, ovvero alle prestazioni rese ad uso personale o familiare dell'imprenditore ovvero a favore di determinati soggetti esplicitamente richiamati nella norma, essendo tale interpretazione in contrasto con la lettera della norma. Allo stesso modo sarebbe del tutto insufficiente la motivazione sull'altro punto controverso relativo ai contributi in conto impianti, in relazione ai quali la sentenza sarebbe solo assertiva.

1.2 Il motivo è infondato.

Secondo l'orientamento consolidato di Questa Corte «Il denunciato vizio di nullità della sentenza, per violazione degli artt. 36, secondo comma, n.4, decreto legislativo 31 dicembre 1992 n.546 e 132 secondo comma n. 4 cod. proc. civ., è ravvisabile esclusivamente nell'ipotesi in cui la motivazione sia del tutto assente, ovvero abbia natura meramente apparente in quanto intrinsecamente inidonea a rendere intellegibili le ragioni della decisione (Sez. U, Sentenza n. 10892 del 07/08/2001, Rv. 548840).

Tale situazione non ricorre nel caso della sentenza impugnata che presenta una parte-motiva sufficiente ad escludere la sussistenza del vizio di nullità della sentenza per difformità rispetto al paradigma legale della decisione motivata.

Il motivo è infondato anche in relazione alla concorrente denuncia di "omessa o insufficiente motivazione" in relazione all'articolo 360, n. 5, c.p.c.

La sentenza, infatti, preliminarmente ricostruisce in fatto la vicenda, evidenziando che si tratta di prestazioni periodiche di servizi che formano oggetto di due contratti quadro conclusi dall'allora appellante (oggi controricorrente) con la Banca Nazionale del Lavoro S.p.A. e con la B. S.p.A., e poi afferma che tali prestazioni sono soggette all'articolo 6, comma 3, primo periodo del d.P.R. n. 633 del 1972 secondo cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.

Si tratta di una motivazione che, per quanto limitata all'essenziale, risulta complessivamente idonea ad escludere la sussistenza del denunciato vizio, rendendo chiaro il percorso logico e giuridico che ha portato alla decisione. Inoltre, come si dirà con riferimento al terzo motivo di ricorso, la motivazione sul significato da attribuire all'art.6, comma 3, del d.P.R. n.633 del 1972 è conforme alla ratio legis e ai canoni di interpretazione logica e sistematica.

2. Il secondo motivo di ricorso è così rubricato violazione degli articoli 75 (poi 109), 55, comma 3, lettera b, (poi 88) TUIR in relazione all'articolo 360 n. 3 c.p.c.

Secondo la ricorrente la contabilizzazione operata dalla controparte violerebbe le norme fiscali sulla competenza applicabili ai contributi, pacificamente qualificabili come "in conto impianti" e ciò indipendentemente dagli imprecisati "principi contabili sulla redazione del bilancio" invocati dalla sentenza.

I contributi, percepiti in base al contratto di programma, erano fondati sulla legge n. 488 del 1992, il cui decreto attuativo indicava specificamente all'articolo 4 tra le spese ammissibili quelle relative all'acquisto, all'acquisizione mediante locazione finanziaria o alla costruzione di immobilizzazioni, le quali riguardavano, tra l'altro, l'acquisizione e l'utilizzazione di beni strumentali materiali ed immateriali ammortizzabili ai sensi dell'articolo 102 e 103 TUIR (già 67 e 68); pertanto i contributi che si riferiscono a tali spese, proprio in quanto direttamente finalizzate all'acquisto alla realizzazione di beni strumentali ammortizzabili, costituiscono sicuramente contributi in conto impianti che,

in base all'articolo 55 (ora 88), sono esclusi dalla disciplina di cassa e sono assoggettati all'ordinario regime di competenza ex articolo 75 (ora 109).
Inoltre secondo la ricorrente la relazione di monítoraggio finale presentata dalla srl Ing. Eco il 21 gennaio 2004, di riconoscimento della piena e conforme realizzazione del programma di investimento, costituiva il momento dal quale i contributi in esame iniziavano a rilevare fiscalmente.
2.1 Il motivo è infondato.
Il periodo d'imposta di competenza dei contributi erogati dallo Stato in base alla legge n. 488 del 1992 è individuato dall'emissione del relativo decreto di attribuzione dei fondi, verificandosi certezza nell'an e nel quantum del provento, giusta il disposto dell'art. 109 del Tuir - D.P.R. n. 917/1986.
Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, infatti, ai contributi di tal tipo deve ritenersi applicabile l'art. 75, primo comma, d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (oggi art. 109), secondo cui i componenti positivi o negativi che concorrono a formare il reddito possono essere imputati all'anno di esercizio in cui ne diviene certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, qualora di tali qualità fossero privi nel corso dell'esercizio di competenza (Cass. n. 30150 del 2017; n. 8250 del 2008; n. 16916 del 2017).
La CTR ha fatto corretta applicazione del suddetto principio, evidenziando che l'accertamento dei lavori eseguiti mediante la relazione di monitoraggio finale presentata dalla srl "ing. Eco" il 21 gennaio 2004 è solo una fase del procedimento, e che solo in epoca successiva, nel 2007, è arrivato il decreto del Ministero delle Attività produttive che ha aggiudicato il contributo in questione.
3. La ricorrente, con il terzo motivo, deduce la violazione dell'articolo 6, comma 3, e dell'art. 3, comma 3, del d.p.r. 633 del 1972.
Sarebbe errata l'interpretazione della norma effettuata dalla CTR in quanto la seconda parte dell'art. 6, comma 3, fa riferimento all'art. 3, comma 3, che prevede che "anche" le prestazioni effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore si considerano prestazioni di servizi intendendo, quindi, che tutte le prestazioni, comprese quest'ultime, si considerano effettuate al momento in cui sono rese ovvero nel mese successivo e non al momento dell'incasso.
3.1 Il motivo è infondato.
La CTR ha correttamente interpretato l'art. 6, comma 3, del d.p.r. n.633 del 1972 al fine di stabilire il momento in cui una data operazione di prestazione di servizi si deve considerare "effettuata" ai fini dell'imponibilità del tributo. Ai sensi della norma ora citata, infatti, le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo ...", sicché solo da tale momento insorge l'obbligo di fatturazione e si realizza il presupposto impositivo.
Lo stesso comma 3 dell'art. 6 del d.P.R. n.633 del 1972, tuttavia, contiene una deroga, introdotta ad integrazione del testo originario, dall'art. 16 bis d.l. 23 febbraio 1995 n. 41, conv. in L. 22 marzo 1995 n. 85 ed entrato in vigore il 24 febbraio 1995, poi sostituito dall'art. 4 d.l. 2 ottobre 1995 n. 415, conv. con modificazioni in L. 29 novembre 1995 n. 507.
Tale deroga recita testualmente «Quelle [le prestazioni di servizi] indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese».

3.2 La ricorrente sostiene che la suddetta deroga debba essere interpretata nel senso che tutte le prestazioni di servizi devono considerarsi effettuate al momento in cui sono rese ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo.
Una tale interpretazione è manifestamente infondata in quanto porterebbe a trasformare l'eccezione in regola generale con una sostanziale abrogazione del principio secondo cui le prestazioni di servizi si intendono effettuate al momento del pagamento del corrispettivo.
Risulta palese, invece, che il rimando effettuato dal legislatore al primo periodo del comma 3 dell'articolo .3 del d.P.R. n.633 del 1972 serve ad identificare e delimitare l'ambito di operatività dell'eccezione, che riguarda esclusivamente le prestazioni di servizi effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa ad esclusione delle somministrazioni nelle mense aziendali e delle prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente, nonché delle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti del Terzo settore di natura non commerciale, e delle diffusioni di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo Stato o da enti pubblici.
Solo in relazioni a tali casi le prestazioni di servizi si intendono effettuate al momento in cui sono rese o, se periodiche, nel mese successivo.
D'altra parte se il legislatore nel modificare l'art. 6, comma 3, avesse voluto estendere la portata della deroga introdotta a tutte le prestazioni di servizi come individuate dall'art. 3 del d.P.R. n.633 del 1972, non si comprenderebbe il richiamo al solo primo periodo del comma 3 dell'art. 3, che come si è detto serve ad includere nell'ambito delle prestazioni di servizi anche quelle superiori a cinquanta euro effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa (con l'esclusione delle somministrazioni nelle mense aziendali e delle prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente, nonché delle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti del Terzo settore di natura non commerciale, e delle diffusioni di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo Stato o da enti pubblici).
3.3 Sulla base di tale interpretazione si è formato l'orientamento consolidato di questa Corte secondo cui, ai sensi dell'art. 6, comma 3, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il presupposto oggettivo dell'I.V.A. si verifica, per le prestazioni di servizi, con il pagamento, in tutto o in parte, 'del corrispettivo. Difatti, è stato più volte precisato che, in tema di I.V.A., l'art. 6, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 pone una presunzione assoluta di corrispondenza tra la data della percezione del corrispettivo e quella di esecuzione della prestazione, sicché, ogni qual volta si debba individuare quando una determinata prestazione di servizi è stata effettuata, non rileva accertare la data in cui è stata storicamente eseguita, bensì quella di percezione del relativo corrispettivo (salvo il caso di precedente emissione di fattura). Tale principio è stato affermato per negare la sussistenza dell'obbligazione tributaria e del connesso obbligo di fatturazione prima della riscossione del corrispettivo [così Sez. 5, n. 3976 del 19/02/2009 (Rv. 606704) e Sez. 5, n. 13209 del 09/06/2009 (Rv. 608594).
In particolare si è detto che «Le prestazioni di servizi sono soggette all'IVA, ai sensi del terzo comma dell'art. 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, soltanto se rese verso

corrispettivo, e si considerano effettuate all'atto del relativo pagamento, cosicché prima di tale momento non sussiste alcun obbligo (ma solo la facoltà) di emettere fattura o di pagare l'imposta. Ne consegue che la pretesa fiscale relativa ad una prestazione di servizi non può prescindere, in mancanza di fatturazione o autofatturazione spontanea, dall'accertamento che il pagamento del corrispettivo sia stato effettuato, non essendo sufficiente la dimostrazione della sussistenza materiale della prestazione» (Sez. 5, sent. n. 13209 del 2009).

Inoltre con riferimento all'insorgenza dell'obbligo di fatturazione si è affermato che «In tema di I.V.A., il terzo comma dell'art. 6 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, disponendo che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, pone una presunzione assoluta di corrispondenza tra la data della sua percezione e la data di esecuzione della prestazione cui il corrispettivo si riferisce, per cui, ogni qual volta si debba individuare quando una determinata prestazione di servizi è stata effettuata, non rileva accertare la data nella quale storicamente la medesima sia stata eseguita, bensì (salvo il caso di precedente emissione di fattura) quella di percezione del relativo corrispettivo (Sez. 5, sent. n. 3976 del 2009).

4. In conclusione il ricorso deve essere rigettato, le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di lite che liquida in euro 13.000 per compensi, oltre rimborso forfettario, i.v.a. e c.p.a se dovute.