



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI BOLOGNA

SEZIONE 7

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<b>MARCHESINI</b>	<b>MAURIZIO</b>	<b>Presidente</b>
<input type="checkbox"/>	<b>APONTE</b>	<b>ROBERTO</b>	<b>Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>ROSETTI</b>	<b>RICCARDO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 1235/2015  
depositato il 30/04/2015

- avverso la sentenza n. 530/2014 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di FORLI'

contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE FORLI' - CESENA

proposto dagli appellanti:

difeso da:  
SIRRI MASSIMO  
CORSO DELLA REPUBBLICA, 19 47121 FORLI' FC

difeso da:  
ZAVATTA RICCARDO  
CORSO DELLA REPUBBLICA, 19 47121 FORLI' FC

**Atti impugnati:**  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THF03C202789/13 IVA-ALTRO 2008  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THF03C202791/13 IVA-ALTRO 2009  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THF03C202794/13 IVA-ALTRO 2010  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THF03C202795/13 IVA-ALTRO 2011

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 1235/2015

UDIENZA DEL

21/04/2016 ore 10:00

N°

1251

PRONUNCIATA IL:

21/04/2016

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

11 APR. 2017

Il Segretario

*Dr. Francesca Sallucio*

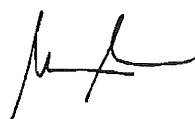
## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1.- Con sentenza n. 530 del 20/10-3/11/2014, la Commissione Tributaria Provinciale di Forlì rigettava i ricorsi proposti dalla società Sacchetti Nello s.r.l. contro gli avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle Entrate di Forlì Cesena aveva contestato l'omessa fatturazione e registrazione di operazioni imponibili per gli anni 2008, 2009, 2010 e 2011, in relazione alle prestazioni rese in esecuzione di un contratto di appalto avente ad oggetto opere di ristrutturazione più fabbricato residenziale sito in località \_\_\_\_\_ del Comune di \_\_\_\_\_, stipulato con \_\_\_\_\_, Socio e presidente del consiglio di amministrazione della società appaltatrice.

1.1- Gli accertamenti erano fondati sulle risultanze di una verifica fiscale nel corso della quale era emerso che la società, pur avendo eseguito lavori, tra il 2007 e il 2011, per un totale di euro 882.205,65, aveva emesso unicamente la fattura numero 98 del 3/4/2008 per un acconto di euro 20.000+ Iva ed aveva poi inoltrato al committente sono note proforma con l'indicazione degli importi dovuti.

2.- Nel motivare la decisione, la Commissione osservava che la norma di cui all'art. 6 dpr 633/1972, secondo cui "le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento del pagamento del corrispettivo" e per la quale, pertanto, solo al momento del pagamento sorge l'obbligo di fattura, non può essere interpretata nel senso di lasciare "all'arbitrio del contribuente la scelta di versare le imposte per le quali si siano comunque già realizzati i presupposti della loro debenza". Nel momento in cui, soprattutto per scelta condivisa, non viene effettuato il pagamento del corrispettivo, assume giuridica rilevanza - osservava ancora la CTP - l'effettiva esecuzione della prestazione con la sua ultimazione. Osservava, altresì, che i ricavi per i corrispettivi dei lavori ultimati, per i quali sia intervenuta accettazione del committente, concorrono, come affermato da Cass. n. 10526/2010, a formare il reddito di impresa per quel periodo: pertanto anche l'obbligo tributario ai fini iva deve essere ancorato all'effettiva ultimazione ed accettazione dei lavori. R

3.- Avverso tale sentenza interponeva appello la società contribuente deducendo che la C.T.P. aveva interpretato in modo erroneo e incompatibile con la normativa comunitaria la norma di cui all'art. 6 comma 3 d.p.r. n. 633/1972. Tale



norma, secondo cui la prestazione di servizi si considera effettuata all'atto del pagamento", non lascia spazio, ad avviso dell'appellante, a margini interpretativi: solo al momento del pagamento sorge l'obbligo di emissione della fattura e l'imposta diviene esigibile. L'interpretazione della norma offerta dalla CTP, "integrativa della motivazione degli avvisi di accertamento", sarebbe inoltre inapplicabile al caso di specie in quanto difetterebbe il presupposto "dell'interesse convergente a non eseguire il pagamento" al "fine di realizzare possibili forme di finanziamento nei confronti del debitore moroso e di nuocere in tal modo agli altri creditori" che, secondo il primo giudice, legittimerebbe l'individuazione di un momento impositivo diverso da quello previsto dalla norma.

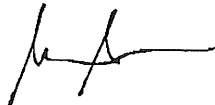
4. - L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio chiedendo il rigetto dell'appello. Deduceva che la CTP aveva correttamente ritenuto l'imposta esigibile al momento della maturazione del diritto al corrispettivo e che, comunque, doveva ritenersi provata l'estinzione del debito del committente nei confronti della società appaltatrice per compensazione con gli utili ad esso spettanti quale socio della società stessa.

5.- A seguito del deposito, da parte dell'appellante, di memoria contenente integrazione dei motivi di appello con la quale veniva sollevava eccezione di nullità degli avvisi di accertamento perché sottoscritti da soggetto che non rivestiva la qualità prevista dall'art. 42, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, la Commissione, con ordinanza 24/9/2015, ordinava all'Agenzia delle Entrate di produrre in giudizio la documentazione attestante la titolarità del potere di firma in capo al sottoscrittore degli atti impugnati.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

6. - L'eccezione di nullità degli avvisi di accertamento per difetto di sottoscrizione, sollevata dall'appellante per la prima volta con i motivi integrativi dell'atto di appello, è inammissibile perché proposta tardivamente.

6.1 - Nel giudizio tributario, in conseguenza della sua struttura impugnatoria, opera il principio generale di conversione dei motivi di nullità dell'atto tributario in motivi di gravame, sicché l'invalidità non può essere rilevata di ufficio, né può essere fatta valere per la prima volta nel corso del giudizio di appello (v. Cass. 9/11/2015 n. 22810 che ha dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione, con



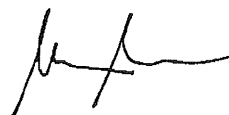
il quale era stata dedotta la nullità dei gradi di merito e delle relative pronunce per effetto della sentenza della Corte cost. n. 37 del 2015, non essendo stata rilevata d'ufficio la nullità degli atti impositivi per carenza di potere del sottoscrittore).

6.2 - Non può comunque farsi a meno di rilevare che, secondo la sopra citata Cass. n. 22810/2015, "ai sensi dell'art. 42, commi 1 e 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva e, cioè, da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità dell'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, convertito nella l. n. 44 del 2012": nella fattispecie l'ufficio ha provato (v. documenti depositati con memoria 20/11/2015 in esecuzione dell'ordinanza 24/9/2015) che il soggetto che ha sottoscritto gli avvisi di accertamento appartiene alla terza area funzionale (ex carriera direttiva) ed era munito di delega da parte del Direttore Provinciale dell'Agenzia delle Entrate di Forlì Cesena, dirigente nominato a seguito di regolare concorso pubblico.

7. - Nel merito l'appello è fondato.

7.1 - Secondo il condivisibile insegnamento del S.C. le prestazioni di servizi, tra le quali rientrano ai sensi dell'art. 3 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, le prestazioni verso corrispettivo rese in esecuzione di contratto di appalto, si considerano effettuate, ai sensi dell'art. 6, 3° comma D.P.R. cit., 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.

7.2 - 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. (Cass. 9/6/2009 n. 13209). In altri termini, in tema di I.V.A., nel disporre che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, l'art. 6, 3° comma D.P.R. n. 633 del 1972 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, trattandosi di individuare il momento di effettuazione di una determinata prestazione di servizi non rileva accertare la data nella quale storicamente la medesima è stata eseguita, dovendo aversi diversamente riguardo (salvo il caso di precedente emissione di fattura) al tempo della percezione del relativo corrispettivo (Cass. 19/2/2009 n. 3976).

8. - Tale costante orientamento, secondo cui il momento impositivo, in tema di iva per prestazioni di servizi, coincide con l'incasso del corrispettivo, è stato ribadito da Cass. 23/10/2015 n. 21621. La S.C., con quest'ultima sentenza, ha osservato:

- che per l'art. 10, par. 2, comma 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;
- che, nel diritto interno, il combinato disposto dell'art. 3, comma 3, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3 - primo periodo, 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, pertanto, non sussiste obbligo di fatturazione nè di versamento dell'i.v.a. (sulla compatibilità della norma che prevede quale momento impositivo il pagamento del prezzo con la normativa comunitaria, v. Corte di Giustizia 26/10/1995 nel procedimento C-144/94).

9.- Alla luce di tale orientamento non può condividersi l'assunto del primo giudice secondo cui il citato art. 6 DPR non potrebbe essere interpretato in maniera schematica e formale e che pertanto nel caso in cui non venga effettuato il pagamento del corrispettivo dovrebbe attribuirsi giuridica rilevanza, ai fini dell'individuazione del momento impositivo, all'effettiva esecuzione della prestazione o alla sua ultimazione in adempimento degli obblighi contrattuali (per usare le parole della CTP occorrerebbe "agganciare l'esigibilità dell'imposta non al materiale corresponsione del *tantundem*, ma alla scadenza del periodo in cui fare riferimento, indipendenza degli accordi contrattuali"). Siffatta tesi interpretativa circa la portata dell'art. 6 d.p.r. iva contrasta (oltre che con il già richiamato orientamento dei

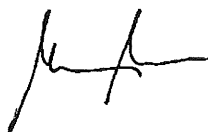
giudici di legittimità) con il significato fatto palese dalle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore.

10. - Né appare conferente il richiamo operato dal giudice *a quo* a Cass. 17/12/2010 n. 25602 che riguardava un'ipotesi in cui l'ufficio aveva accertato il pagamento, da parte del committente, di una certa somma e si discuteva se tale pagamento dovesse o meno essere imputato al corrispettivo dell'appalto (con conseguente insorgenza dell'obbligo di fatturazione).

10.1 - Nella fattispecie non vi è prova che via stato pagamento del corrispettivo.

10.2 - Ed anzi gli avvisi di accertamento si fondano proprio sul presupposto che pagamento non vi sia stato laddove rilevano che la mancata emissione delle fatture "non trova alcuna giustificazione se non quella di allungare i tempi di pagamento da parte dell'amministratore" posto che "la mancata richiesta di pagamenti per le opere eseguite e la conseguente (mancata) fatturazione delle stesse denotano un comportamento societario alquanto contraddittorio ed economicamente gravoso, soprattutto in virtù della situazione debitoria della stessa società verso gli istituti di credito e verso soci finanziatori e che il comportamento societario rappresenterebbe una forma di finanziamento al socio amministratore"; e ciò a prescindere dal rilievo che, diversamente da quanto sembra sostenere l'Ufficio, la società risulta avere richiesto il pagamento dei corrispettivi mediante l'emissione delle fatture pro forma.

10.3 - E' appena il caso di osservare, da ultimo, l'Ufficio non ha mai sostenuto che si sia in presenza di prestazioni effettuate "per l'uso personale o familiare dell'imprenditore", ovvero "a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa" (che, diversamente da quelle rese verso corrispettivo, sempre ai sensi dell'art. 6, 3° comma DPR IVA, 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"): del resto non è contestato che il corrispettivo sia stato effettivamente pattuito che e che il credito nei confronti del committente sia iscritto nella contabilità dell'impresa.



R

11. - Per le ragioni suesposte, in accoglimento dell'appello proposto dalla Sacchetti Nello s.r.l., deve essere disposto l'annullamento degli avvisi di accertamento indicati in epigrafe.

12. - In considerazione della peculiarità della vicenda oggetto della controversia ricorrono i presupposti per compensare tra le parti le spese di entrambi i gradi del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Bologna  
in accoglimento dell'appello proposto dalla società Sacchetti Nello s.r.l. e, per l'effetto, in riforma della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Forlì n. 530/2014, annulla gli avvisi di accertamento indicati in epigrafe emessi dall'Agenzia delle Entrate di Forlì-Cesena;  
dichiara compensate tra le parti le spese di entrambi i gradi del giudizio.

Bologna, 21 aprile 2016

Il Presidente  
Maurizio Marchesini

Il Giudice est.

Roberto Aponte  
