

Legittima l'emissione di note di credito con aliquota IVA ordinaria a fronte di corrispettivi emessi ad aliquote ridotte

di [Luigi Risolo](#)

Publicato il 27 Settembre 2017

è legittima l'emissione di note di credito con aliquota IVA ordinaria a fronte di corrispettivi emessi ad aliquote ridotte; l'inammissibilità del ricorso per Cassazione sul caso viene stabilita per la mancata esposizione sommaria dei fatti di causa da parte del Fisco

Note di credito emesse ad aliquota IVA ordinaria a fronte di corrispettivi emessi ad aliquote ridotte

Analizziamo un'interessante Sentenza (sentenza n. 20044 dell'11 Agosto 2017) in cui la la Suprema Corte dichiara inammissibile il ricorso presentato dall'Amministrazione Finanziaria per violazione dell'art. 366 C.P.C. ovvero per mancata esposizione sommaria dei fatti di causa e del contenuto del provvedimento impugnato; conseguentemente, viene confermata la decisione dei due precedenti gradi di giudizio a favore del contribuente in tema di emissione di note di credito ad [aliquota IVA](#) ordinaria in presenza di corrispettivi emessi ad aliquote ridotte (del 10% e del 4%) e per operazioni non soggetti all'imposta.



Il fatto Il contribuente (una società cooperativa a responsabilità limitata) a seguito di un avviso di accertamento notificato dall'Amministrazione Finanziaria, relativo all'anno d'Imposta 2003, in materia di IRPEG ed IRAP da versare, propone ricorso alla competente Commissione Tributaria Provinciale ritenendo illegittima la pretesa dell'Ufficio volta alla contestazione delle maggiori imposte da versare in riferimento a note di credito emesse con aliquota IVA ordinaria anche in riferimento a ricavi fatturati con

aliquota IVA ridotta (4% e 10%) e non soggetti a tale imposta. La C.T.P. da ragione al contribuente ed in seguito all'Appello dell'Agenzia delle Entrate, anche i giudici della C.T.R. confermano la sentenza di I° grado. Alla luce di tutto ciò, l'Amministrazione Finanziaria propone ricorso per Cassazione ottenendone, come si vedrà più in avanti, la sua inammissibilità per mancata esposizione sommaria dei fatti della causa.

I motivi del ricorso per Cassazione L'Amministrazione Finanziaria propone una serie corposa di motivi di ricorso avverso la sentenza della C.T.R.; per la precisione in numero di 12:

- con il primo motivo contesta il fatto che la C.T.R. avrebbe riconosciuto la deducibilità, nell'anno di imposta 2003, dei compensi del Collegio Sindacale della società contribuente, quando, invece, le prestazioni di tale organo sociale non erano state ultimate in tale anno;
- con il secondo motivo, contesta la ripresa dei costi per prestazioni professionali di competenza dell'anno 2002, indicate nel Bilancio d'esercizio con la voce "fatture da ricevere" e registrate al ricevimento della fattura nell'anno 2003 nel conto "spese legali e professionali";
- con il terzo motivo contesta la considerazione, da parte della società, del costo per acquisto di buste termiche come beni ad uso durevoli e, come tali, assoggettate alla procedura di ammortamento;
- il quarto motivo riguarda la deduzione di costi per tessere autostradali in assenza di documentazione probatoria idonea a dimostrare il loro sostenimento a fini aziendali;
- con il quinto motivo l'Ufficio contesta l'imputazione di premi accordati a clienti (farmacie) nel 2002 ma portati in deduzione l'anno successivo; la società aveva replicato, già nei precedenti gradi di giudizio (con vittoria), che tali premi seppur si riferissero al 2002, la loro certezza si era concretizzata solo nel 2003;
- il sesto motivo riguarda il trattamento delle spese per prestazioni professionali finalizzate all'ottenimento della "certificazione di qualità" dal momento che la società contribuente li aveva considerati come costi d'esercizio mentre l'Ufficio come costi pluriennali;
- gli altri 6 motivi si riferiscono all'emissione di note di credito ad aliquota iva ordinaria in riferimento a corrispettivi fatturati con altre aliquote IVA (4% e 10%) e come operazioni non soggette ad IVA.

Sotto il profilo normativo, l'Amministrazione Finanziaria, in riferimento a tali motivi di ricorso deduce la violazione della seguente normativa:

1. corretta considerazione dei c.d. "redditi diversi" (art. 67 del TUIR – D.P.R. n. 917/1986);
2. non assoggettabilità ad imposta per mancanza della natura di attività commerciale tipica degli enti pubblici (art. 74 del TUIR);
3. modalità di applicazione delle imposte sul reddito complessivo netto (art. 75 del TUIR).

Tali violazioni normative associate dall'Ufficio al trattamento contabile delle varie operazioni poste in essere dalla società contribuente (trattamento di spese a titolo di costi d'esercizio anziché pluriennali assoggettabili ad ammortamento; note di credito emesse ad aliquota ordinaria a fronte di corrispettivi e fatture emesse ad aliquote iva ridotte e non soggette all'imposta; imputazione ad esercizio differente di costi e premi a favore di clienti sostenuti in altro periodo periodo d'imposta) non vengono ritenute tali da parte sia della C.T.P. che della C.T.R.; inoltre, tale questione non viene affrontata dalla Suprema Corte poiché come si vedrà più in avanti il ricorso è ritenuto del tutto inammissibile per mancanza dell'esposizione sommaria dei fatti di causa e del contenuto del provvedimento impugnato. Inoltre, la C.T.R., molto chiaramente, ha ritenuto legittimo l'operato contabile della società contribuente "ritenendo che sui premi calcolati sul valore complessivo degli immobili fatturati alle diverse aliquote fosse ragionevole applicare l'aliquota ordinaria" in sede di emissione delle note di credito. **La decisione**

della Suprema Corte e l'inammissibilità del ricorso La decisione della Suprema Corte va al di là delle decisioni assunte e confermate nei precedenti gradi di giudizio poiché ritiene inammissibile il ricorso presentato dall'Amministrazione Finanziaria per violazione dell'art. 366 C.P.C. laddove sancisce che *"il ricorso deve contenere, a pena d'inammissibilità, l'esposizione sommaria dei fatti della causa"*. Per esposizione sommaria dei fatti della causa deve intendersi una esposizione dei fatti riassuntiva della controversia (fatti sostanziali e processuali) attinente la decisione di legittimità per cui si chiede l'intervento della Corte. In buona sostanza, occorre descrivere, con adeguata sintesi:

- le domande introduttive;
- le vicende del giudizio di primo grado (presso la C.T.R.);
- la decisione di Appello (C.T.R.).

Questi elementi racchiusi del citato art. 366 c.p.c., quindi, devono costituire la premessa per l'esposizione dei motivi di ricorso. Del resto, la natura e la portata giuridica dell'articolo 366 è espressamente orientata alle seguenti finalità:

- tutela dell'imprescindibile esigenza del ricorso;
- fornire al Giudice di legittimità gli elementi idonei e sufficienti a comprendere la questione di diritto portata al suo esame.

Principi questi, fondamentali per assicurare un'effettiva tutela del diritto di difesa della parte e finalizzati ad evitare di gravare lo Stato e le parti in giudizio di tutti quegli oneri processuali superflui. Pertanto, se viene a mancare l'esposizione sommaria dei fatti di causa e del contenuto del provvedimento impugnato il ricorso è inammissibile. Orientamento, questo, già riaffermato dalla Suprema Corte in precedenti sentenze come da ultimo dalla Sentenza a Sezioni Unite n. 11308 del 22 Maggio 2014, nella quale viene affermato il seguente principio:

“Il ricorso per cassazione in cui manchi completamente l'esposizione dei fatti di causa e del contenuto del provvedimento impugnato è inammissibile; tale mancanza non può essere superata attraverso l'esame delle censure in cui si articola il ricorso, non essendone garantita l'esatta comprensione in assenza di riferimenti alla motivazione del provvedimento censurato, né attraverso l'esame di altri atti processuali, ostandovi il principio di autonomia del ricorso per cassazione”.

L'esposizione sommaria dei fatti In linea secondo quanto riportato nel paragrafo precedente, l'esposizione sommaria dei fatti non è osservata qualora il ricorrente si limiti a trascrivere il testo integrale degli atti di causa; tra l'altro tale modus operandi rende particolarmente gravosa l'individuazione della materia del contendere contravvenendo in tal modo quanto sancito dall'art. 366, c. 1, n. 3, C.P.C.. Ne consegue, a giudizio della Suprema Corte, che il confezionamento del ricorso deve contenere il “necessario” e non il “superfluo” e non può essere accettato privo di una comprensibile sintesi riassuntiva e con un susseguirsi di atti successivi. Pertanto, si determina, inevitabilmente, la sua inammissibilità con la condanna a carico del ricorrente delle spese di giudizio, delle spese forfetarie e degli accessori di legge.

Massima

Corte Suprema di Cassazione V[^] Sez. Civile sentenza n. 20044 dell'11 Agosto 2017 Note di credito emesse ad aliquota IVA ordinaria a fronte di corrispettivi emessi ad aliquote ridotte e non soggette all'imposta. Inammissibilità del ricorso per Cassazione per mancata esposizione sommaria dei fatti di causa.

27 settembre 2017 Luigi Risolo