

## **La contabilità tenuta presso terzi non legittima i versamenti Iva oltre la naturale scadenza**

di Luigi Risolo

### **Premessa**

I contribuenti (siano esso persone fisiche o giuridiche) titolari di una Partita IVA, soggetti alla determinazione mensile dell'Imposta sul Valore Aggiunto ed al contestuale versamento, pur nelle mille difficoltà economiche e connesse alla riscossione puntuale dei crediti, sono tenuti, per effetto di legge a rispettare i termini e le modalità di versamento a cadenza, per l'appunto mensile, fatti salvi gli eventuali accessi all'istituto del ravvedimento operoso (esistente, allo stato attuale in tre forme diverse, coma da prospetto riportato più avanti).

Ci si riferisce, in particolar modo, alla categoria di contribuenti che conducono la contabilità nel regime ordinario.

Ovviamente, il regime ordinario è obbligatorio se il volume d'affari è superiore ad € 400.000,00 per le imprese che svolgono attività di prestazioni di servizi o se è superiore ad € 700.000,00 per le imprese che svolgono altre attività; in ogni caso tale regime può essere scelto anche da quelle imprese che hanno valori di volume d'affari inferiori a quelli su esposti.

Tuttavia, il punto della questione è se può essere ritenuto ammissibile da parte dell'Amministrazione Finanziaria, il comportamento del contribuente che ( nel regime contabile ordinario ) esegue i 12 versamenti mensili, scaturenti dalle relative dichiarazioni periodiche IVA, con un ritardo di almeno un mese su ciascuno o parte di essi .

Tale questione, seppur lapalissiana, sotto il profilo del combinato disposto del Testo Unico delle Imposte sui redditi ( D.P.R. n. 917 del 1986 ) e del D.P.R. 633 del 1972, è stata oggetto di trattazione da parte della Suprema Corte di Cassazione, con la Sentenza n. 9558 del 2013.

**L'art. 27 del D.P.R. n. 633 del 1972**

Parte del contenzioso in questione ruota anche intorno alle vicende evolutive dell'art. 27 del citato decreto presidenziale recante "l'istituzione e la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto".

Allo stato attuale tale articolo sancisce quanto segue:

*"Se dal calcolo risulta una differenza a favore del contribuente, il relativo importo e' computato in detrazione nel mese successivo.*

*Per i commercianti al minuto e per gli altri contribuenti di cui all'articolo 22 l'importo da versare o da riportare al mese successivo e' determinato sulla base dell'ammontare complessivo dell'imposta relativa ai corrispettivi delle operazioni imponibili registrate per il mese precedente ai sensi dell'articolo 24, calcolata su una quota imponibile ottenuta dividendo i corrispettivi stessi per 104 quando l'imposta e' del quattro per cento, per 110 quando l'imposta e' del dieci per cento, per 121 quando l'imposta e' del ventuno per cento, moltiplicando il quoziente per cento ed arrotondando il prodotto, per difetto o per eccesso, al centesimo di euro."*

Tale articolo, nell'attuale formulazione è in vigore dal 17 Settembre 2011, poiché è stato modificato dal Decreto Legge del 13 Agosto 2011, n. 138, art 2.

Con particolare attenzione ai primi due commi, che, allo stato attuale risultano abrogati, possiamo osservare che in una precedente versione di tale articolo, essi non solo sono presenti ma si riconducono a due benefici per le aziende che avevano la contabilità all'esterno, cioè affidata a terzi.

Nella versione dell'anno 1994, l'art. 27, sanciva che:

*"Entro il giorno 20 di ciascun mese il contribuente deve calcolare in apposita sezione del registro di cui all'art. 23 o del registro di cui all'art 24, sulla base delle annotazioni eseguite nel registro stesso per il mese precedente e con le modalità stabilite con decreto del Ministro delle finanze, la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta relativa alle operazioni imponibili e l'ammontare complessivo dell'imposta detraibile ai sensi dell'art. 19, tenendo conto anche delle variazioni di cui all'art. 26. Tuttavia, in deroga a tale disposizione, il contribuente che affida a terzi la tenuta della contabilità, ai fini del calcolo della differenza di imposta relativa al mese precedente può fare riferimento alle annotazioni eseguite per il secondo mese precedente, dandone comunicazione all'ufficio*

dell'imposta sul valore aggiunto competente nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività. L'opzione ha effetto per l'intero anno in corso ovvero, per coloro che iniziano l'attività, dalla seconda liquidazione periodica dell'anno.

*Entro il termine previsto dal primo comma il contribuente deve versare l'importo della differenza a norma dell'art. 38, annotando sul registro gli estremi della relativa attestazione. Qualora l'importo non superi il limite di lire cinquantamila il versamento dovrà essere effettuato insieme a quello relativo al mese successivo. Se dal calcolo risulta una differenza a favore del contribuente, il relativo importo è computato in detrazione nel mese successivo.*

*Per i commercianti al minuto e per gli altri contribuenti di cui all'art. 22 l'importo da versare a norma del secondo comma, o da riportare al mese successivo a norma del terzo, è determinato sulla base dell'ammontare complessivo dell'imposta relativa ai corrispettivi delle operazioni imponibili registrate per il mese precedente ai sensi dell'art. 24, diminuiti di una percentuale pari al 3,85 per cento per quelle soggette all'aliquota del quattro per cento, all'8,25 per cento per quelle soggette all'aliquota del nove per cento, al 11,50 per cento per quelle soggette all'aliquota del tredici per cento, al 15,95 per cento per quelle soggette all'aliquota del diciannove per cento. In tutti i casi di importi comprensivi di imponibile e di imposta, la quota imponibile può essere ottenuta, in alternativa alla diminuzione delle percentuali sopra indicate, dividendo tali importi per 104 quando l'imposta è del quattro per cento, per 109 quando l'imposta è del nove per cento, per 113 quando l'imposta è del tredici per cento, per 119 quando l'imposta è del diciannove per cento, moltiplicando il quoziente per cento ed arrotondando il prodotto, per difetto o per eccesso, alla unità più prossima.*

*Le detrazioni non computate per il mese di competenza non possono essere computate per i mesi successivi, ma soltanto in sede di dichiarazione annuale”.*

Nella parte sottolineata, corrispondenti ai due commi, si evince chiaramente che in quegli anni, alle aziende che affidavano la contabilità a terzi, effettivamente, era riconosciuto un lasso di tempo maggiore per il versamento periodico dell'IVA, cioè di un ulteriore mese.

Successivamente, già nella versione dell'art. 27 relativa all'anno 1998 (ovvero dal 1° Gennaio, per effetto delle modifiche di cui al Decreto legislativo del 02/09/1997, n. 313, articolo 4 ) si rileva che non vi è riferimento alcuno del beneficio temporale in termini di versamento dell'IVA nel caso di contabilità affidata a terzi, anche se i due commi rimangono comunque, seppur in versione, per così dire, più ridotta sotto il profilo della portata normativa.

Poi, ancora, a far data dal 1 Maggio 1998 (con effetto dal 1° Gennaio 1994, in virtù delle modifiche di cui al Decreto del Presidente della Repubblica del 23/03/1998, n. 100, articolo 2) vengono definitivamente e complessivamente abrogati i primi due commi del citato articolo 27.

Per completezza, la Corte di Cassazione, chiarisce, anche sotto il profilo giuridico e della chiarezza, che tali commi sono stati abrogati sulla scorta di quanto è consentito Legge del 23 Agosto 1988, n. 400, recante la *“disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri”*.

In particolare, in forza dell'art. 17, c. 2, della menzionata Legge, il quale sancisce che *“con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, sentito il Consiglio di Stato (e previo parere delle Commissioni parlamentari competenti in materia, che si pronunciano entro trenta giorni dalla richiesta), sono emanati i regolamenti per la disciplina delle materie, non coperte da riserva assoluta di legge prevista dalla Costituzione, per le quali le leggi della Repubblica, autorizzando l'esercizio della potestà regolamentare del Governo, determinano le norme generali regolatrici della materia e dispongono l'abrogazione delle norme vigenti, con effetto dall'entrata in vigore delle norme regolamentari”*.

### **Sul ricorso del contribuente**

Nella fattispecie concreta, il contribuente non aveva eseguito il versamento periodico (mensile) dell’IVA entro i termini prescritti, ma con 30 giorni di ritardo, cioè se doveva procedere al versamento d’imposta entro il 20 Luglio, per le risultanze contabili del mese di giugno, aveva eseguito, entro la medesima data, quelle di maggio (cfr Sentenza n. 9558/2013 ), contravvenendo di fatto all’obbligo di legge, configurando, altresì, un versamento tardivo di 30 giorni e non uniformandosi ai dettami dell’art. 27 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Si appalesa, pertanto, violazione della norma (art. 27), poiché da anni non consente il beneficio del ritardo di un mese del versamento dell’IVA nel caso di contabilità tenuta da terzi.

In tale ipotesi, nel contenzioso con l’Amministrazione Finanziaria, il contribuente non può che soccombere, in forza, anche delle disposizioni del codice di procedura civile, che interviene, inevitabilmente, nel processo tributario.

In riferimento a ciò, vi è proprio l’art. 360, intitolato delle “*Sentenze impugnabili e motivi di ricorso*”.

Tale articolo disciplina le modalità ed i presupposti per poter ricorrere in Cassazione, infatti il comma 1 sancisce che una sentenza pronunciata in appello, nel caso di specie Commissione Tributaria Regionale, o in un unico grado, può essere impugnata per cassazione “*per violazione o falsa applicazione di norme di diritto e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro*” (numero 3 del citato comma).

E nel caso di specie, il contribuente rileva la violazione, da parte dell’Amministrazione Finanziaria, di una norma che, nei commi interessati, è stata abrogata (commi 1 e 2 del citato articolo 27).

Ed è già un punto di soccombenza.

<p><b>Contribuenti IVA mensili</b></p>	<p>Versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo, salvo proroghe</p>
<p><b>Nel caso di mancato versamento dell'imposta entro la scadenza prefissata</b></p>	<p>Si può fare accesso all'istituto del ravvedimento operoso</p>
<p><b>Ravvedimento Operoso</b></p> <p>Art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997 Art. 23, c. 31 del D. L. n. 98 del 2011</p>	<p><u>1 – Ravvedimento sprint:</u> da eseguirsi entro 14 giorni dal termine ultimo per il versamento dell'imposta</p> <p><u>2 – Ravvedimento breve:</u> Da eseguirsi entro 30 giorni dal termine ultimo per il versamento dell'imposta</p> <p><u>3 – Ravvedimento Lungo:</u> Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in corso del quale è commessa la violazione</p>
<p>In difetto di tali alternative è legittima l'azione accertativa dell'Amministrazione Finanziaria</p>	

## Il pronunciamento della Corte di Cassazione

el merito della fattispecie, la Cassazione (Sezione Tributaria) con la sentenza n. 9558 del 19 Aprile 2013, ha chiarito che: *“In materia di imposta sul valore aggiunto (IVA), la scelta del regime fiscale di cui all'art. 27, commi 1 e 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (contabilità presso terzi), ora abrogati ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, non comporta alcuno slittamento dei termini per i versamenti periodici dell'imposta; posto, infatti, che lo stesso art. 27, comma 2, citato prevede espressamente che la liquidazione IVA, e quindi il suo versamento, debba essere effettuato entro il termine previsto dal comma 1, e quindi entro il giorno 18 di ciascun mese seguente, anche nell'ipotesi in cui la società abbia optato per il regime di contabilità presso terzi, non vi è ragione di ritenere che al diverso calcolo dell'imposta da versare (determinato dalla non pronta disponibilità della documentazione contabile quando la contabilità viene eseguita non nell'ambito della stessa azienda) corrisponda anche un diverso termine per effettuare il versamento dell'imposta stessa (Sez. 5, Sentenza n. 21192 del 06/08/2008)”*.

La Cassazione, si era già occupata di un caso simile, per l'appunto, con la menzionata sentenza n. 21192 del 2008.

In tale caso, il contribuente proponeva ricorso alla CTP, per giungere, poi, fino alla Cassazione, avverso delle cartelle di pagamento, comprensive di sanzioni su versamenti mensili di IVA, per i mesi da agosto a dicembre 1995, in quanto ritenuti tardivi in sede di controllo formale della dichiarazione IVA da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Tra i motivi del ricorso, il contribuente eccepisce la validità del proprio comportamento, e contesta all'Amministrazione Finanziaria, la non considerazione della *“volontà di avvalersi dell'opzione per la liquidazione mensile dell'imposta sulla base delle annotazioni eseguite nel secondo mese precedente, così come regolarmente riportato nella dichiarazione IVA 1994, dacché la società avrebbe tenuto la contabilità presso terzi”*.

La Corte di Cassazione, stabilisce, inoltre, che *“occorre subito evidenziare come sia del tutto irrilevante la prospettata questione dell'opzione del regime fiscale di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 27, (nel testo ora abrogato: imprese con contabilità presso terzi); pertanto non si poteva prendere in considerazione il comportamento*

*concludente, di cui al D.P.R. n. 442 del 1997, non avendo l'Ufficio mai contestato che la società avesse optato per la contabilità presso terzi. Bisogna, poi, sottolineare che da siffatta opzione circa la scelta della contabilità non discende affatto contrariamente a quanto sostiene la ricorrente - che essa fosse autorizzata a ritardare i versamenti periodici dell'IVA di un mese. Invero - come posto in evidenza dall'amministrazione controricorrente - il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 27, comma 2, prevedeva espressamente che la liquidazione dell'IVA, e quindi il suo versamento, doveva essere effettuato 'entro il termine previsto nel comma 1', vale a dire entro il ... di ciascun mese seguente e ciò - evidentemente - anche nell'ipotesi in cui la società avesse optato per il regime di contabilità presso terzi di cui allo stesso art. 27; tale scelta infatti va intesa nel senso che il versamento doveva sempre essere relativo al mese precedente, anche se il calcolo dell'imposta dovuta era basato su annotazioni eseguite per il secondo mese precedente. In altri termini, non vi è alcuna ragione per ritenere che al diverso calcolo dell'imposta da versare (giustificato dal fatto della non pronta disponibilità della documentazione contabile quando la contabilità viene eseguita non nell'ambito della stessa azienda), dovesse corrispondere anche un diverso termine per effettuare il versamento dell'imposta stessa, ciò che non sarebbe legittimato da alcuna plausibile esigenza, ne' di ordine formale, ne' di ordine pratico”.*

Perciò il ritardo dei versamenti d'imposta, se non sanati con l'istituto del ravvedimento operoso, “possono dar luogo ad accertamento d'ufficio o in rettifica della dichiarazione del contribuente, per cui trattasi di violazioni sostanziali, che non rientrano, quindi, tra le violazioni formali 'senza alcun debito d'imposta' di cui alla L. n. 212 del 2000, richiamato art. 10” (Cassazione Sentenza n. 21192 del 2008).



## **L'eventualità del litisconsorzio rinvenibile tra l'Amministrazione Finanziaria e l'Agente della Riscossione**

Ritornando al caso di cui alla Sentenza 9558 del 2013, ad ulteriore difesa il contribuente lamentava una ulteriore violazione di legge, più che altro un presunto difetto di procedura del processo tributario in appello, consistente nel ipotetico mancato rispetto dell'art. 331, c. 1 del Codice di Procedura Civile.

Invero, a giudizio del contribuente, l'Amministrazione Finanziaria non avrebbe notificato il ricorso in appello all'Agente della Riscossione, dato che aveva partecipato al giudizio vertente dinnanzi la CTP.

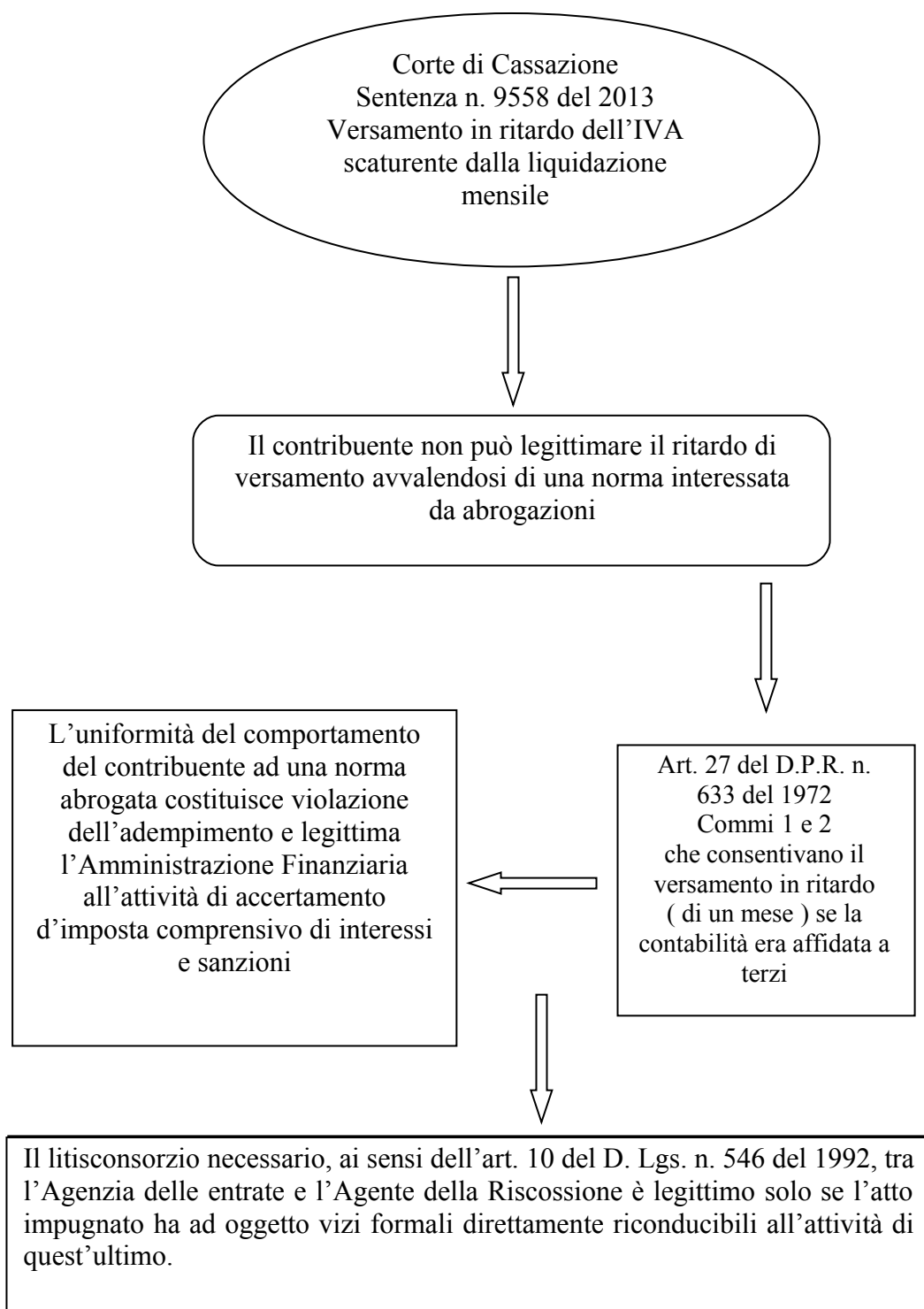
Tale tesi, richiama l'art. 10 (intitolato: *"le parti"* ), del D.Lgs. n. 546 del 1992, il quale (nella versione attuale, in vigore dal 31 Maggio 2010, per effetto delle modifiche di cui al D. L. n. 78 del 2010, art. 78) sancisce quanto segue:

*"1. Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio e' un centro di servizio o altre articolazioni dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, nell'ambito della dotazione organica prevista a legislazione vigente e anche mediante riorganizzazione, senza oneri aggiuntivi, degli Uffici dell'Agenzia, l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso"*.

In altre parole, il contribuente lamenta un ipotesi di litisconsorzio ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Ma al comma 3, del suddetto articolo, viene sancito che *"Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso"*.

Nel caso di specie, la Suprema Corte, ritiene che non sussistono i presupposti per un litisconsorzio necessario tra l'Agenzia delle Entrate e l'Agente della Riscossione poiché l'atto non è impugnato per vizi formali strettamente connessi o riferibili all'attività di quest'ultimo.



### **Considerazioni finali**

Alla luce della Sentenza n. 9558 del 2013 e alla attuale portata normativa dell'art. 27 del D.P.R. n. 633 del 1972 il contribuente titolare di Partita Iva operante nel regime contabile ordinario, con la conduzione della contabilità presso un professionista terzo è tenuto ad eseguire i versamenti periodici mensili dell'Iva entro i termini stabiliti dalla Legge, non potendosi avvalere dei benefici dei primi due commi del citato articolo 27 in quanto abrogati.

Per i ritardi di tali versamenti il contribuente può avvalersi dell'istituto del Ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997 e dell'art. 23, comma 31 del D. L. n. 98 del 2011.

Il litisconsorzio necessario può essere fatto valere in sede di contenzioso tributario sol quando vi solo elementi certi che identificano un'altra parte ( nel caso di specie, l'Agente della Riscossione ) da essere coinvolta nel processo.

9 maggio 2013

Luigi Risolo