



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

1

2016

PARTE SECONDA

Chiusura dell'attività professionale e crediti pendenti: ovvero sia di una intollerabile lacuna del nostro ordinamento (a margine di Cass. SS. UU. N. 8059/2016)

di Marco Mazzamuto

*Professore ordinario di Diritto amministrativo
Università degli Studi di Palermo*

1. Devo subito premettere che, pur essendo professore di diritto amministrativo, mi sono mosso a scrivere sull'argomento, senza alcuna pretesa dottrinarica, alla luce della mia esperienza personale.

Per quanto ciò sia inconsueto, mi è parso tuttavia che la questione fosse di interesse generale e dunque potesse meritare un contributo di riflessione anche da parte di un non specialista della materia.

Partiamo da una sintetica rappresentazione del percorso personale sperimentato.

In vista di mettermi a tempo pieno all'Università, decidevo non di iscrivermi all'albo speciale, bensì di cancellarmi dall'albo degli avvocati. Nei moduli predisposti dal Consiglio dell'ordine si richiedeva come allegato la certificazione dell'Agenzia sull'avvenuta chiusura della partita IVA. Informatomi sul punto, prendevo atto dell'orientamento della stessa Agenzia nel senso che l'attività professionale e dunque la partita iva non dovessero cessare fin quando vi erano ancora dei crediti pendenti (risoluzione n. 232/E del 20.9.2009), come era anche il mio caso (fatture ad IVA differita ad enti pubblici e crediti in contenzioso).

Sostenni dunque che la nozione di attività professionale non poteva che intendersi in modo differente a seconda del comparto normativo interessato, poiché altrimenti si sarebbe determinata un'antinomia tra diritto tributario, da un lato, e diritto professionale e universitario, dall'altro, non potendo certo mettersi in dubbio il mio diritto ad essere cancellato dall'albo e ad essere collocato a tempo pieno all'università.

Il Consiglio dell'ordine accettò questa prospettazione e, pur rimanendo titolare

della partita IVA, venni cancellato dall'Albo.

Qualche tempo dopo inaspettatamente si apriva anche il fronte universitario. Veniva diffusa una circolare che chiedeva notizie sui docenti titolari di partita iva, alla luce di una recente pronuncia del giudice contabile campano (sentenza n. 305/2015).

La procura contabile si era mossa, per danno erariale, contro taluni docenti titolari di partita IVA. Più esattamente, la procura non attribuiva di per sé rilievo alla mera tenuta della partita IVA, bensì al fatto che in concreto fosse stata svolta attività professionale in violazione dei vincoli di incompatibilità connessi allo status di professore a tempo pieno.

Il giudice, al di là del caso concreto che qui non interessa, perveniva alla condanna, ma nel tessuto della motivazione accennava anche all'ipotesi ricostruttiva che se, ai sensi del D.P.R. n. 633/1972, "l'apertura della partita IVA va effettuata quando un soggetto intraprenda l'esercizio di un'impresa, arte o professione e presuppone che tale esercizio venga svolto con carattere continuativo ed abituale" e se dunque "la titolarità della partita IVA va ad identificare un'attività di tipo imprenditoriale o professionale, ne dovrebbe conseguire che il docente a tempo pieno non potrebbe essere titolare di partita IVA".

Sembrirebbe così effettuarsi un collegamento astratto e necessario tra la apertura della partita IVA e lo svolgimento di un'attività professionale continuativa. Se il collegamento è necessario la stessa tenuta della partita IVA determinerebbe una incompatibilità sul versante universitario.

Il cerchio non può tuttavia chiudersi nei termini generali ipotizzati nella citata motivazione. Il giudice contabile non ha considerato che secondo l'orientamento dell'Agenzia basterebbe avere soltanto dei crediti pendenti per ritenere ancora sussistente l'attività professionale.

Nel mio caso l'incongruenza è poi assai appariscente, essendomi cancellato da tutti gli albi professionali forensi, sicché non si vede quale attività professionale potrei mai svolgere. Tutto questo è stato preventivamente rappresentato di mio

spontaneo impulso all'Agenzia, all'Università e alla Procura contabile, senza alcuna conseguenza. La situazione si è così stabilizzata: sono un professore universitario a tempo pieno, titolare di partita IVA ai soli fini della riscossione dei crediti professionali pregressi.

Ancora una volta i profili fiscali mostravano però di intrecciarsi in modo anomalo con gli altri comparti normativi e il mio caso ne era una significativa esemplificazione.

A questo punto, mi è parso chiaro che vi fosse qualcosa di patologico nel diritto tributario, e cioè l'assenza di un'apposita disciplina per queste evenienze, volta ad evitare che una tutta peculiare tenuta della partita IVA rimbalzi su altri comparti dell'ordinamento, come se si tratti del normale rilievo che la titolarità di tale partita comporta.

2. Lo stato dell'arte fiscale sull'argomento ha avuto di recente riscontro in una ordinanza di rinvio alle Sezioni Unite della Cassazione (Cass. sez. trib. ord. 9 ottobre 2014 n. 24432).

Il caso. Tizio architetto chiude la partita IVA e dopo diversi anni riceve un pagamento per attività pregressa; rilascia mera quietanza e inserisce il pagamento tra i redditi "diversi"; l'Agenzia procede all'avviso di accertamento, ma i giudici tributari di primo e secondo grado danno ragione a Tizio, ritenendo che fosse venuto a mancare il presupposto soggettivo di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 5, comma 1. L'Agenzia ricorre in Cassazione, prospettando la tesi da tempo adottata nel senso che, in presenza di crediti pendenti, l'attività non cessa e va quindi mantenuta la partita IVA. Nonostante il relatore prospettasse la manifesta infondatezza ex 375 c.p.c., per analogia al caso di cessione di beni successivi alla liquidazione, il Collegio decide per il rinvio alle Sezioni Unite, atteso che i professionisti non sono tenuti alle procedure di liquidazione.

Il dato più appariscente è che riguardo in particolare all'attività professionale vi è una lacuna normativa, o, per usare le parole della Corte, "la normativa di riferimento non contiene alcuna espressa previsione dirimente". Ciò tuttavia non

ci pare casuale, riflettendo il carattere frammentario delle previsioni normative e dei precedenti giurisprudenziali in ordine più ampiamente alle ipotesi di cessazione dell'attività. Si tratta cioè di una materia che in generale non ha ricevuto la dovuta attenzione legislativa.

La Corte è infatti consapevole della necessità che il caso *de quo* debba costituire occasione, in chiave "sistematica", per "un riesame complessivo delle questioni sottese alla tematica della cessazione dell'attività".

I precedenti evocati: in caso di cessione di beni successivi alla liquidazione non vi è sottoposizione ad IVA (Cass. Sez. 1, Sentenza n. 6198 del 08/07/1996; Sez. 1, Sentenza n. 8145 del 06/09/1996); per la prestazione di servizi, il presupposto impositivo si verifica con il pagamento (art. 6 c. 3 Dpr 633/1972), salvo che anteriormente a tale momento, sia emessa la fattura correlata alla prestazione, nel qual caso la prestazione si considera effettuata –ai fini Iva- al momento di emissione della fattura e la relativa imposta diviene immediatamente esigibile (per tutte, Cass. Sez.5 sentenza n. 13209 del 9.6.2009 e Cass. Sez. 5 sentenza n. 3976 del 19.2.2009); in caso di morte dell'esercente, ai sensi dell'art. 7 DPR 917/86 e art. 35bis DPR 633/72, i compensi riscossi successivamente dagli eredi non sono sottoposti ad IVA pur mantenendo il carattere di redditi da lavoro autonomo (Comm. Trib. Centr. Sez. 22 18.11.1988 n. 5736; Rm. n. 501918 del 5 giugno 1973; Circolare del 10/07/1979 n. 19 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari); pronunciamenti contrastanti si registrano infine in ordine al diritto alla ripetizione dell'IVA versata in eccesso che si connette alla individuazione della nozione di "cessazione dell'attività economica" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 5851 del 13.4.2012 che si contrappone in principio a Cass. Sez. 5 sentenza n. 10227 del 27.6.2003, ribadita poi da Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 5045 del 28/03/2012, ma che già aveva visto episodi di parziale ripensamento Cass. Sez. 5, sentenza n. 4234 del 2.3.2004).

Il quadro problematico offerto dalla Corte non ci sembra tuttavia completo. Un ulteriore elemento di non secondaria complicazione può infatti ravvisarsi nel caso in cui i crediti pendenti facciano riferimento alla emissione di una fattura ad

esigibilità differita (art. 6 c. 5 DPR 633/72).

3. In una siffatta situazione di indeterminatezza normativa, vengono ovviamente in gioco anche le *rationes* che possono sottendere alle diverse soluzioni.

Puntualmente la Corte ricorda che in tali questioni “non sono estranei, da un canto, rischi di strumentalizzazione elusiva e, d’altro canto, profili di tutela della libertà di esercizio delle attività economiche in genere e libero-professionali in specie”.

L’Agenzia mette essenzialmente in campo due argomenti:

-che le somme percepite sono comunque inerenti all’attività professionale un tempo esercitata;

-che la cessazione dell’attività presuppone anche l’estinzione dei rapporti giuridici e la dismissione dei beni strumentali.

Il primo punto è già di una certa importanza, poiché ben può essere ragionevole ritenere il rilievo ai fini IVA di un’attività pur sempre svolta in ambito professionale. Il secondo punto è chiaramente volto ad evitare attitudini elusive, e cioè che si chiuda artatamente un’attività proprio al fine di conseguire il corrispettivo senza l’onere dell’IVA, magari con un accordo di spartizione del guadagno (di quanto risparmiato col mancato pagamento del tributo) tra creditore e debitore.

In definitiva, la *ratio* dell’Agenzia non è di per sé arbitraria, ma mira, nella lacuna normativa, ad assicurare che non si presti facilmente il fianco a pratiche elusive in danno dell’erario pubblico. Non a caso, l’Agenzia non esclude che la chiusura della partita IVA rimanga possibile, qualora si provveda ad anticipare l’imposta su tutti i crediti pendenti: una soluzione questa ultima che però in tempi di crisi economica reca tratti di iniquità a causa delle gravi difficoltà a vedersi liquidati i propri onorari, specialmente poi quando il debitore è un ente pubblico.

Non meno rilevanti sono le ragioni che possono essere messe in campo a favore del contribuente.

La Corte ricorda anzitutto i “profili di tutela della libertà di esercizio delle attività

economiche in genere e libero-professionali in specie".

Non si fa altro da anni che parlare della necessità di liberare l'iniziativa economica da vincoli pubblicistici e non ci si avvede in effetti della palese sproporzione che intercorre tra l'obiettivo di far pagare l'IVA e la sottoposizione di un soggetto a tutto un coacervo di adempimenti, come se stesse continuando una certa attività economica e potenzialmente con una proiezione temporale di lungo periodo (basti evocare il caso di un credito professionale in contenzioso).

Né certo la soluzione può essere ravvisata nello *escamotage* di una sorta di pendolo tra chiusura della partita IVA e momentanea riapertura ogni qual volta venga pagato un credito pregresso, anzi il carattere empirico di siffatta soluzione costituisce riprova del vizio che affligge il sistema normativo.

A ciò va aggiunto, come si è visto sopra, che il permanere della titolarità della partita IVA ai soli fini della riscossione dei crediti pregressi, può comportare imprevedibili e ulteriori complicazioni nell'incongruo riflettersi di tale posizione in altri comparti dell'ordinamento.

Tutta questa irragionevolezza appare poi ancor più intollerabile non appena si consideri che non necessariamente il conflitto con l'Agenzia deve rappresentarsi nei termini di un soggetto che vuole profittare di una certa nozione di chiusura dell'attività per non pagare l'IVA. Cosa rispondere al contribuente che non intende in alcun modo sottrarsi all'imposta, bensì e soltanto chiudere con semplicità un'attività professionale?

Appare infatti difficile negare che possano esservi ampi margini per una soluzione tecnica di giusta composizione, ove si garantisse il pagamento del tributo, ma, al contempo, si affrancasse il contribuente da tutte le conseguenze che comporta l'ordinaria tenuta della partita IVA.

Cosa impedirebbe, ad es., di configurare una fatturazione *sui generis* o una sorta di IVA distinta, pur sempre, in ipotesi, detraibile dal debitore, nella quale vanno a confluire i rapporti ancora pendenti di un'attività cessata?

Lo Stato incasserebbe quanto gli spetta e il contribuente farebbe il suo dovere, libero tuttavia da ulteriori ed ingiustificati oneri, frutto soltanto di percorsi anomali

“creati” nella prassi per sopperire alle lacune legislative.

4. Con la decisione n. 8509 del 21 aprile 2016 le SS. UU. si sono finalmente pronunciate.

Si tratta di una statuizione condivisibile, ma al contempo insufficiente in ordine alle criticità evocate.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso per ragioni di rito (mancata produzione dell'avviso di ricevimento della notificazione a mezzo postale), ma data l'importanza della questione si pronunzia, in chiave nomofilattica, ai sensi dell'art. 363, commi 3 e 4, c.p.c..

I termini del problema vengono totalmente rivisti rispetto alle prospettazioni dell'ordinanza di rinvio. Se il discorso sembrava incentrarsi sulla cessazione dell'attività, il *punctum dolens* si sposta a monte e in modo assorbente sul fatto generatore dell'imposta.

Nell'ordinanza di rinvio si parte dalla “premessa indiscussa” che, ai sensi dell'art. 6 DPR 633/1972, le prestazioni di servizi “si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo”, sicché, in ordine all'*an* dell'imposta, diveniva essenziale fissare il momento della cessazione dell'attività e con essa il venir meno del profilo soggettivo: se, nella pendenza di crediti pregressi, l'attività comunque non viene meno, come sostenuto dall'Agenzia, permangono entrambi i profili, quello oggettivo e quello soggettivo, e dunque la sottoposizione all'IVA, se invece, pur nella pendenza di crediti, è possibile cessare l'attività, come sostenuto dai giudici di merito, al momento del pagamento sarà presente il profilo oggettivo, ma non anche quello soggettivo, e l'IVA non sarà dunque dovuta.

Ma è proprio quella “premessa indiscussa” che la Corte svaluta in ragione dei vincoli comunitari, nonché dei principi di eguaglianza (art. 3 e 53 cost.) e di neutralità fiscale.

Si nega recisamente che la disciplina delle direttive europee in materia possa interpretarsi nel senso della “possibilità per gli Stati membri d'identificare il momento dell'effettuazione delle prestazioni di servizi con quello del rilascio della

fattura e dell'incasso del corrispettivo, qualora tali eventi siano successivi al compimento del servizio". Piuttosto si riconosce agli Stati membri "la facoltà di derogare alla disciplina comunitaria con riguardo alle condizioni di esigibilità dell'iva", ma appunto "non anche in merito all'identificazione del fatto generatore dell'imposta".

La norma nazionale viene dunque inevitabilmente piegata all'unico significato conforme ai vincoli UE: l'art. 6 DPR 633/1972 non disciplinerebbe allora il fatto generatore dell'imposta, che va necessariamente ricondotto al momento dell'effettivo compimento del servizio, bensì soltanto la fase ulteriore della "esigibilità".

Il quesito sull'IVA è così risolto in modo tranciante: "ancor prima che dall'opportunità di prevenire rischi di strumentalizzazioni elusive", sono i principi vincolanti di derivazione comunitaria e costituzionale ad imporre una siffatta soluzione.

Difficilmente si può contestare, sia in termini di esegesi, sia in termini di ratio, l'ordito della Corte. Ma questa assorbente delimitazione del campo problematico ha peraltro lasciato inevasa la questione della cessazione dell'attività. Nell'ordinanza di invio, sottoposizione o meno all'IVA e cessazione dell'attività erano intrecciate, sicché la soluzione avrebbe dovuto investire entrambi i profili. Nel diverso costrutto della Corte il primo profilo viene risolto autonomamente, attorno alla fissazione del fatto generatore dell'imposta, mentre il secondo profilo viene sostanzialmente tralasciato. E di questo vi è certo da rammaricarsi, trattandosi di una pronuncia nomofilattica ai sensi dell'art. 363 c.p.c..

La prima domanda che sorge ineludibilmente è se, fermo restando l'ormai acclarata sottoposizione all'IVA, sia astrattamente possibile, nell'attesa del pagamento, cessare l'attività e con essa la stessa partita IVA. La risposta sembrerebbe essere di segno positivo, se si considera che la Corte, coerentemente con la rivisitazione del fatto generatore dell'imposta, tiene a confermare, in omaggio al principio di effettività, la sottoposizione all'IVA anche quando intervengano fattori puramente formali o strumentali, come "il dato

dell'intervenuta dichiarazione di cessazione dell'attività ex art. 35 DPR 633/1972 e quello della dismissione della partita IVA", dando così per scontata tale evenienza. Lo stesso principio di diritto affermato ne è conferma: "il compenso di prestazione professionale è imponibile a fini IVA, anche se percepito *successivamente alla cessazione dell'attività*, nel cui ambito la prestazione è stata effettuata, ed alla relativa formalizzazione".

E' questo un primo passo di grande importanza, e di chiara discontinuità col costrutto dell'Agenzia, se non fosse che la Corte rimane poi del tutto avara di indicazioni concrete sulle conseguenze che derivano dal nuovo quadro (almeno in apparenza) delineato, ed è qui che appunto si consuma l'insufficienza della pronuncia.

Il punto è essenzialmente questo: attraverso quali percorsi formali deve operare un soggetto che non è più titolare della partita IVA per assolvere ai suoi doveri in presenza di un sopravvenuto pagamento di un credito professionale pregresso?

Si pensi al pagamento di una fattura ad iva differita già rilasciata o peggio al pagamento di una prestazione pregressa per la quale non era stata emessa alcuna fattura.

Il timore è in sostanza che, sotto questo profilo, il vuoto normativo, non colmato da (sperate) supplenze creative della giurisprudenza, finisca sostanzialmente per lasciare inalterata la situazione preesistente.

L'Agenzia, al fine di garantire la sottoposizione all'IVA, non avrà certo più bisogno di sostenere che, in pendenza di crediti pregressi, non cessi l'attività, poiché tale sottoposizione è, secondo le indicazioni della Corte, ormai ricavabile *aliunde*.

Paradossalmente, è adesso il cittadino che, in assenza di percorsi formali alternativi, sembra rimanere ingabbiato nello stesso schema che aveva predisposto l'Agenzia, e cioè mantenere la titolarità della partita iva oppure chiuderla dopo avere anticipato l'IVA su tutti i crediti non ancora onorati.

La Corte avrebbe potuto impegnarsi maggiormente sul punto, specialmente se si considera, come vedremo subito, che la stessa Corte finisce in qualche modo

per allargare il fronte di questa problematica.

Mentre rimane ferma la giurisprudenza (Cass. n. 6189/96 e 8145/96) sulla non sottoponibilità ad IVA della cessione di un bene successiva alla cessazione dell'attività, in quanto "la cessazione dell'attività determina il contestuale esaurimento del ciclo dell'imposizione IVA" (regola del cd. autoconsumo), la soluzione adottata sul fatto generatore dell'imposta nella prestazione di servizi dovrà altresì valere "relativamente ai corrispettivi di prestazioni eseguite, nell'esercizio dell'attività economica di soggetto deceduto o di società estinta, incassati dagli eredi o dai soci". Si sconfessa così l'orientamento consolidato per il quale i compensi incassati dall'erede non sono sottoposti ad IVA per difetto del requisito soggettivo. La Corte si appoggia poi all'art. 35bis DPR 633/1972: "Gli obblighi derivanti, a norma del presente decreto, dalle operazioni effettuate dal contribuente deceduto possono essere adempiuti dagli eredi". In altre parole, l'IVA è dovuta e al relativo adempimento saranno tenuti gli eredi.

Anche qui il discorso rimane però incompleto. Se nel precedente orientamento la non soggezione all'IVA rendeva sufficiente il mero rilascio di quietanza, vi è da chiedersi cosa dovrebbe rilasciare l'erede nel caso in cui il *de cuius* non avesse già emesso fattura.

Anzi, il problema della lacuna normativa si presenta in modo ancor più limpido, poiché è del tutto evidente che in questa fattispecie non possono neanche valere quei forzati arrangiamenti dell'Agenzia, non essendo certo configurabile il permanere della titolarità della partita IVA in capo ad un defunto.

Ma proprio perché qui non può neanche farsi ricorso ai forzati arrangiamenti dell'Agenzia, una qualche soluzione dovrà essere necessariamente trovata.

Ed è su questa falsariga che potrà forse trovare rimedio il problema generale, anche soltanto applicando in via analogica ciò che verrà inevitabilmente predisposto per il caso degli eredi. In tal senso, torna utile il richiamo dell'ordinanza di rinvio "al fine di rendere coerente il sistema in riferimento all'ipotesi di cessazione dell'attività professionale derivante dalla morte dell'esercente", certo ormai nel mutato segno comune della sottoposizione all'IVA

delle pregresse prestazioni.

In conclusione, non resta allo stato che denunciare la permanenza di una intollerabile lacuna normativa per le ragioni che si sono già in precedenza rappresentate.

E' primaria responsabilità del legislatore trovare una soluzione, ma in alternativa è augurabile che la giurisprudenza prenda più coraggiosamente in pugno la situazione, trovando soluzioni "creative", come del resto farebbe l'Agenzia con le proprie fonti *lato sensu* normative (risoluzioni, circolari etc), o sollecitando l'intervento, eventualmente anche additivo, del giudice delle leggi, poiché è di assai dubbia ragionevolezza che nel legittimo obiettivo di garantire l'imposta statale non si predispongano strumenti adeguati, con la conseguenza di lasciare il campo a sproporzionati e niente affatto necessari vincoli alla libertà economica, così come ad illogiche complicazioni con altri comparti dell'ordinamento (dal diritto delle professioni a quello universitario).

Forse si sta prefigurando troppo, ma tutto ciò che possa apparire forzato rispetto ai percorsi ordinari non è altro che la misura della negligente omissione del legislatore: almeno questo è quanto ne ha potuto trarre un giurista non aduso alle cose tributarie.

Autorità: Cassazione civile sez. VI

Data: 17/11/2014 n. 24432

Classificazioni: Lavoro autonomo

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE SESTA CIVILE

SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA Mario

- Presidente

-

Dott. BOGNANNI Salvatore

- Consigliere

-

Dott. IACOBELLIS Marcello - Consigliere
 -
 Dott. CARACCIOLO Giuseppe - rel. Consigliere
 -
 Dott. COSENTINO Antonello - Consigliere
 -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

sul ricorso 25252/2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (OMISSIS) in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- ricorrente -

contro

G.G.;

- intimato -

avverso la sentenza n. 170/3/2010 della Commissione Tributaria Regionale di NAPOLI del 30.6.2010, depositata il 24/07/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 09/10/2014 dal Consigliere Relatore Dott. GIUSEPPE CARACCIOLO.

FATTO E DIRITTO

La Corte:

1) ritenuto che, ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

Il relatore cons. Giuseppe Caracciolo, letti gli atti depositati, osserva:

La CTR di Napoli ha respinto l'appello dell'Agenzia e dichiarato inammissibile l'appello incidentale del contribuente G. G. - appelli proposti contro la sentenza n. 354/16/2008 della CTP di Caserta che aveva già accolto il ricorso del G. - ed ha così annullato l'avviso di accertamento per IVA-IRPEF-IRAP relativo all'anno 2002, avviso concernente compensi per prestazioni professionali di architetto riscossi nel 2002 e per quanto il G. avesse cessato l'attività professionale e dismesso la partita IVA già nel 1997.

La predetta CTR - dato atto che la questione residua in causa concerneva la sola debenza dell'IVA - ha motivato la decisione ritenendo si trattasse di importi non assoggettabili ad IVA proprio perché l'attività professionale era cessata in epoca remota e faceva difetto il presupposto soggettivo di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 5, comma 1. Detti compensi dovevano perciò ritenersi rientrare tra i redditi diversi di cui all'art. 67, lett. I) del TUIR, con conseguente sufficienza del mero

rilascio di quietanza.

L'Agenzia ha interposto ricorso per cassazione affidato a unico motivo. Non ha svolto attività difensiva la parte contribuente.

Il ricorso - ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., assegnato allo scrivente relatore, componente 5^a della sezione di cui all'art. 376 c.p.c. - può essere definito ai sensi dell'art. 375 c.p.c.. Infatti, con il primo motivo di censura (rubricato come: "Violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 5, comma 1, e dell'art. 21, e falsa applicazione dell'art. 6, dello stesso D.P.R."), l'Agenzia ricorrente si duole in sostanza del fatto che il giudice di appello non abbia ritenuto che il cessato esercizio dell'attività professionale non escludesse la regolare fatturazione delle somme percepite, perché comunque inerenti all'attività professionale un tempo esercitata e già soggette ad imponibilità al momento della maturazione del credito e perché la cessazione dell'attività non coincide con quella delle sole prestazioni, ma solo con l'estinzione dei rapporti giuridici e con la dismissione dei beni strumentali. Invero (a mente dell'art. 6, comma 4, del predetto D.P.R.), il pagamento della prestazione rileva unicamente come estremo limite temporale della fatturazione ma non come elemento determinante della qualità di soggetto IVA del prestatore, la quale ultima va valutata con riferimento al momento di svolgimento della prestazione.

La censura appare manifestamente infondata, alla luce della pregressa e condivisibile giurisprudenza di questa Corte (Sez. 1, Sentenza n. 6198 del 08/07/1996; Sez. 1, Sentenza n. 8145 del 06/09/1996) dettata in relazione a fattispecie di cessione di beni ma non di meno riferibile anche all'ipotesi della prestazione di servizi: "La cessione di un bene posta in essere da un imprenditore individuale dopo che egli ha cessato l'attività di impresa, da intendersi comprensiva dell'attività di liquidazione, è soggetta a imposta proporzionale di registro anche ove si tratti di un bene prodotto nella pregressa fase produttiva o comunque da essa residuo".

Nella prima delle predette pronunce la S. C. ha posto in evidenza che: "è ben vero che deve intendersi per cessazione dell'attività non tanto il venir meno dell'attività produttiva o commerciale dell'impresa quanto la conclusione di ogni attività per effetto dell'esaurimento della fase di liquidazione dell'impresa, e che, conseguentemente, permanendo durante il periodo della liquidazione la condizione giuridica di contribuente soggetto ad IVA in capo al soggetto che ha inteso porre termine alla propria normale attività, questi è tenuto, in relazione alle operazioni in detto periodo compiute, all'osservanza degli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione periodica dell'imposta e di presentazione della dichiarazione annuale... Peraltro, tali considerazioni non sono pertinentemente applicabili alla fattispecie in esame, il cui aspetto qualificante ai fini del decidere consiste in ciò che le alienazioni di cui si discute si collocano cronologicamente al di fuori dell'attività di liquidazione concepita come stadio terminale dell'attività

imprenditoriale - quale delimitata alla dichiarazione presentata dallo stesso imprenditore implicante, a norma del citato art. 35, l'esaurimento della liquidazione stessa - e quindi al di fuori dell'area temporale dell'applicabilità dell'IVA. Devesi perciò ritenere operante, con riferimento alla situazione in esame, il principio che è soggetta a imposta proporzionale di registro la cessione di un bene posta in essere da un imprenditore dopo che egli abbia cessato l'attività di impresa, da intendersi comprensiva dell'attività di liquidazione, anche ove si tratti di un bene prodotto nella pregressa fase produttiva o comunque da essa residuo".

Anche nella vicenda in esame risulta essersi verificato lo stesso presupposto, della compiuta cessazione dell'attività professionale anche attinente al recupero dei crediti sorti in relazione alle pregresse prestazioni, non potendosi supporre che debba considerarsi ragionevolmente prospettabile la riscossione di crediti a tale distanza di tempo dal momento dell'adempimento della prestazione, neppure nell'ipotesi in cui (come nella specie di causa) la realizzazione del credito sia avvenuta per il tramite dell'insinuazione alla massa concorsuale.

Poiché il giudice del merito si è conformato ai predetti principi la pronuncia impugnata non merita quindi di essere cassata con rinvio e il ricorso può essere deciso in camera di consiglio per manifesta infondatezza.

Roma 30 marzo 2013.

2) ritenuto che la menzionata relazione è stata comunicata alle parti e che all'adunanza camerale del 24.10.2013 la Corte, considerato che non sussistessero i presupposti richiesti dall'art. 375, ridetto per la decisione con il rito della camera di consiglio, ha rimesso la controversia alla pubblica udienza della sezione sesta;

3) ritenuto che il presidente della anzidetta sezione ha fissato, con decreto del 05-06-2014 comunicato alle parti, l'udienza pubblica per la data del 9.10.2014 e che la sola parte ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 375 c.p.c., con la quale ha ribadito le ragioni a sostegno dell'impugnazione;

3) ritenuto che all'anzidetta udienza il collegio ha trattenuto la causa in decisione;

4) tanto premesso, la Corte osserva:

la controversia, di cui la relazione prospetta la soluzione per manifesta infondatezza, involge una questione, quella della soggezione ad IVA dei corrispettivi percepiti al professionista dopo la cessazione dell'attività professionale, sulla quale non si rinvencono espressi precedenti nella giurisprudenza di legittimità e che appare fino a qui sostanzialmente regolata dalla prassi applicativa (si veda la risoluzione n. 232/E del 20-09-2009 che richiama la circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, capo 7.1; sia pure in presenza di un antico precedente, di segno apparentemente diverso, concretizzatosi nella R.M. n.

475455 del 16.12.1991) nel senso che l'attività del professionista, se soggetta ad IVA, non si può considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti, ed, in particolare, di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale. La cessazione dell'attività per il professionista non coinciderebbe, pertanto, con il momento in cui egli si astiene dal porre in essere le prestazioni professionali, bensì con quello, successivo, in cui il medesimo realizza la chiusura dei rapporti professionali, fatturando tutte le prestazioni svolte, sicché il professionista, che non intenda anticipare la fatturazione rispetto al momento di riscossione dei crediti (la cui esazione sia ritenuta ragionevolmente possibile perché, ad esempio, non è decorso il termine di prescrizione di cui all'art. 2956 c.c., comma 1, n. 2), onde evitare il rischio di non poterne poi traslare l'onere in capo al "consumatore finale" che rimanga definitivamente inadempiente, è sostanzialmente tenuto a conservare aperta la partita IVA, fintanto che non avviene la riscossione dei crediti medesimi, così da consentire che al momento della loro riscossione risultino esistenti entrambi i requisiti (soggettivo ed oggettivo) richiesti ai fini dell'imponibilità, dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 1. Tutto ciò sulla premessa - indiscussa - che in base al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, il presupposto impositivo si verifica, per le prestazioni di servizi (eccettuate quelle di cui all'art. 3, comma 3), con il pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo pattuito, salvo che, anteriormente a tale momento, sia emessa la fattura correlata alla prestazione, nel qual caso la prestazione si considera effettuata - ai fini IVA - al momento di emissione della fattura e la relativa imposta diviene immediatamente esigibile (sul punto si vedano, per tutte, Cass. Sez.5 sentenza n. 13209 del 9.6.2009 e Cass. Sez. 5 sentenza n. 3976 del 19.2.2009). Negli specifici termini qui sottoposti ad esame, la normativa di riferimento non contiene alcuna espressa previsione dirimente, prescrivendosi soltanto, nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 35, al comma 3, che in caso di cessazione dell'attività il contribuente debba farne dichiarazione entro trenta giorni ed, al quarto comma, che "in caso di cessazione dell'attività il termine per la presentazione della dichiarazione di cui al comma 3, decorre dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda, per le quali rimangono ferme le disposizioni relative al versamento dell'imposta, alla fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione".

E pertanto, la soluzione proposta nella relazione dianzi trascritta, appare propriamente riferibile alla fattispecie della cessazione dell'attività espletata dai soggetti che sono tenuti ad assolvere alle operazioni di liquidazione (con riferimento alla chiusura della quale la norma fissa il riferimento cronologico da cui far decorrere l'avvenuta cessazione), ma non anche degli esercenti le attività professionali che a tali operazioni non sono istituzionalmente soggetti, sicché resta assai dubbio che si possa estendere agli uni le conseguenze logiche delle previsioni espressamente riferite agli altri.

Consegue da ciò che il nucleo della questione esegetica in siffatto modo sottoposta all'esame di questa Corte consista nell'identificazione del concetto di

cessazione dell'attività, in riferimento alle specificità dell'attività professionale, al fine di desumerne se e da quale momento finisca di sussistere il presupposto soggettivo dell'imposta di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 5, con conseguente eventuale esclusione dei compensi dal campo di applicazione dell'IVA e conseguente attrazione al campo di applicazione della tassa di registro. E ciò, anche al fine di rendere coerente il sistema in riferimento all'altra ipotesi di cessazione dell'attività professionale derivante dalla morte dell'esercente, ipotesi con riguardo alla quale la disciplina (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 7; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 35 bis) e la prassi (Rm. n. 501918 del 5 giugno 1973; Circolare del 10/07/1979 n. 19 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari) sono concordi nel ritenere che i compensi percepiti successivamente all'estinzione determinata da decesso, pur senza perdere il carattere di reddito da lavoro autonomo (si veda Commissione Trib. Centrale, sez. 22^a del 18.11.1988 n. 5736 ed altre), non siano da sottoporre ad IVA per difetto del requisito soggettivo di imponibilità.

Sembra a questa Corte che la questione sottoposta all'esame presenti i caratteri della questione di massima di particolare importanza, tale da richiedere l'intervento nomofilattico della massima istanza della Suprema Corte, finalizzato ad assicurare l'unità del diritto oggettivo nazionale, potendosi il quesito controverso adattare ad una molteplicità astratta di casi, tutti connotati dal medesimo presupposto, e dovendosi comunque enucleare una regola di azione che coinvolge delicati aspetti di regolazione del confine tra diverse imposte (anche di rilievo comunitario), ai quali non sono estranei, da un canto, rischi di strumentalizzazione elusiva e, d'altro canto, profili di tutela della libertà di esercizio delle attività economiche in genere e libero-professionali in specie.

Per altro verso, appare sussistere anche l'ulteriore esigenza di risolvere un contrasto concettuale, già rivelatosi, tra le pronunce delle sezioni semplici che si sono occupate - sia pure in ordine a profili di fatto non coincidenti con quello qui sottoposto all'esame, e cioè in relazione al diritto del contribuente di ripetere l'IVA versata in eccesso rispetto a quella dovuta, in applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30 - di definire la nozione di "cessazione dell'attività economica", pur sempre ai fini di applicazione della disciplina del medesimo tributo di cui qui si tratta. Ed invero, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 5851 del 13.4.2012 - nell'esaminare l'impugnazione del rigetto di una istanza di rimborso avanzata a ragione dell'intervenuta cessazione dell'attività- ha ritenuto che, a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, il momento della cessazione dell'attività deve identificarsi in relazione al dato sostanziale rappresentato dalla cessazione effettiva dell'attività economica, che segna il momento in cui si conclude la correlazione tra le operazioni imponibili e l'attività d'impresa, che, a sua volta, costituisce il presupposto indefettibile per l'applicazione dell'imposta. Secondo la menzionata pronuncia, militano in tal senso sia il dato testuale che riferisce la cessazione "all'attività", e cioè al compimento delle operazioni imponibili di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 1 (e non al soggetto che le pone in essere), sia i principi costituzionali della capacità contributiva e della correttezza dell'azione amministrativa, di cui all'art. 53 Cost., comma 1, e art. 97 Cost., comma 1, che escludono che la

soggettività d'imposta possa ritenersi perdurante senza compimento di operazioni imponibili dovuta a chiusura dell'attività, sia i principi propri del sistema tributario relativi alla neutralità fiscale tipica del sistema dell'IVA. Con tale pronuncia la Corte si è posta in consapevole contrapposizione all'orientamento per l'innanzi ritenuto dominante (in principio, Cass. Sez. 5 sentenza n. 10227 del 27.6.2003, ribadita poi da Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 5045 del 28/03/2012), ma che già aveva visto episodi di parziale ripensamento (Cass. Sez. 5, sentenza n. 4234 del 2.3.2004, sia pure in riferimento alla cessazione di attività di ente societario non tenuto all'espletamento di una fase liquidatoria), secondo cui il sorgere del diritto del contribuente al rimborso dell'eventuale eccedenza IVA, in caso di cessazione dell'attività, si verifica non già con la decisione, peraltro revocabile, di cessare l'attività, ma, solo, con la "ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda", e ciò in forza dell'art. 35, comma 4, del decreto IVA che, per dette operazioni, ha mantenuto "ferme le disposizioni relative al versamento dell'imposta, alla fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione".

Poiché non è da escludere che le due distinte fattispecie - traggiate in un'ottica sistematica, anche alla luce del meccanismo di funzionamento dell'IVA, che si ritiene riconnesso alla sussistenza dei presupposti materiali, e non di elementi formali - siano idonee a consentire un riesame complessivo delle questioni sottese alla tematica della cessazione dell'attività di cui pure qui ci si occupa, si ritiene opportuno instare perché la soluzione della presente controversia sia devoluta alle Sezioni Unite in modo da ottenere una pronuncia vincolante per i collegi ordinali, e che costituisca un sicuro punto di riferimento anche per coloro che debbono redigere ricorsi.

P.Q.M.

Si sottopone al Primo Presidente l'opportunità di devolvere la controversia alle Sezioni Unite ai fini della soluzione della questione, ritenuta di massima di particolare importanza, della imponibilità IVA dei compensi per prestazioni professionali percepiti dopo la cessazione dell'attività e la dismissione della partita IVA. Così deciso in Roma, il 9 ottobre 2014.

Depositato in Cancelleria il 17 novembre 2014

SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE, Sezioni unite civili, sentenza 21/04/2016, n° 8059

Massima

In tema d'IVA, il compenso del professionista è soggetto all'imposta, anche se percepito successivamente alla cessazione dell'attività, nel cui ambito la prestazione è stata eseguita, ed alla sua formalizzazione, atteso che il fatto generatore del tributo va identificato, alla luce del diritto comunitario e del principio di neutralità fiscale, con l'espletamento dell'operazione.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. RORDORF Renato - Primo Presidente f.f. -
Dott. AMOROSO Giovanni - Presidente di Sez. -
Dott. MAMMONE Giovanni - Presidente di Sez. -
Dott. VIVALDI Roberta - Presidente di Sez. -
Dott. GIANCOLA Maria Cristina - Consigliere -
Dott. MATERA Lina - Consigliere -
Dott. BIANCHINI Bruno - Consigliere -
Dott. IACOBELLIS Marcello - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 25252-2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona tempore, elettivamente domiciliata del Direttore pro in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

G.G.;

- intimato -

avverso la sentenza n. 170/3/2010 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della Campania, depositata il 24/07/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 09/02/2016 dal Presidente Dott. AURELIO CAPPABIANCA;

udito l'Avvocato Melania NICOLI dell'Avvocatura Generale dello Stato;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. PRATIS Pierfelice, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

1. - L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, depositata il 24 luglio 2010, intervenuta in controversia scaturita dall'impugnazione, promossa da contribuente già esercente la professione di architetto, di avviso di accertamento irpef, irap ed iva relative all'anno 2002.

2. Rigettando l'appello dell'Agenzia e confermando la decisione impugnata, la commissione regionale aveva, per quanto ancora rileva, affermato l'illegittimità del recupero iva operato dall'Agenzia su compenso da attività professionale conseguito dal contribuente dopo la cessazione del relativo esercizio e la dismissione della partita iva.

I giudici del gravame avevano, in particolare ritenuto che avendo il contribuente cessato l'esercizio della sua attività professionale nel 1997 e, dunque, anteriormente al conseguimento, avvenuto nel 2002, del relativo compenso - la somma al riguardo percepita non era assoggettabile ad iva, difettando, al momento della riscossione, il presupposto soggettivo dell'imposta previsto dal combinato disposto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art.1 e art. 5, comma 1, (nella specie:

la qualifica di professionista). Con ciò, conseguentemente, postulando che i compensi percepiti dal professionista, dopo la cessazione dell'attività, sono assoggettabili solo ad Irpef, quali redditi diversi di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67, lett. l.

3. - Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia - deducendo violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 5, comma 1, e art. 21 nonché falsa applicazione dell'art. 6 del medesimo testo normativo - ha censurato la decisione impugnata per non aver considerato che una prestazione di servizi, se imponibile a fini iva al momento della sua esecuzione, resta necessariamente tale, anche se il pertinente corrispettivo venga conseguito successivamente alla cessazione dell'attività professionale nel cui ambito la prestazione è stata posta in essere ed alla conseguente perdita della soggettività iva da parte del percipiente, giacché tale evenienza non è idonea a sottrarre il compenso di pregressa attività professionale al regime impositivo proprio di questa.

Il contribuente non ha svolto difese.

4. - Fissata per la decisione in camera di consiglio ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., comma 3, e, quindi, rinviata alla udienza pubblica, a seguito di ordinanza interlocutoria della sottosezione tributaria della sesta sezione civile (ord. 24432/14), la causa è stata rimessa a queste Sezioni unite, per l'esame - quale questione di massima di particolare importanza - del punto focale della controversia: se il compenso di prestazione professionale percepito dopo la cessazione dell'attività, nel cui ambito la prestazione è stata effettuata, e la relativa formalizzazione è o non imponibile a fini iva.

Motivi della decisione

1) La notifica del ricorso per cassazione introduttivo del presente giudizio di

legittimità è stata eseguita, ai sensi della L. n. 53 del 1994, art. 4 e art. 55 69/2009, a mezzo del servizio postale.

Pur essendo allegata al ricorso la ricevuta di spedizione della raccomandata con la quale il ricorso per cassazione è stato spedito ai fini della notifica, non risulta acquisito agli atti il corrispondente avviso di ricevimento.

Sulla base di tale rilievo e non essendosi costituito l'intimato, s'impone la declaratoria d'inammissibilità del ricorso.

Costituisce, infatti, ius receptum il principio - affermato da queste Sezioni Unite, con la sentenza n. 627/08, e, di seguito, costantemente osservato (v., tra le altre, Cass. 26108/15, 14780/14, 13923/11, 9453/11, 8497/10, 1694/09) - secondo cui, nelle notificazioni eseguite a mezzo del servizio postale, in difetto di costituzione dell'intimato, l'omessa allegazione al ricorso dell'avviso di ricevimento del plico postale (unico documento atto a dimostrare il perfezionamento della notificazione) ed il suo mancato deposito nelle forme di cui all'art. 372 c.p.c. o all'udienza di cui all'art. 379 c.p.c., comporta l'inammissibilità del ricorso, non ricorrendo i presupposti né per la concessione di un termine per il deposito né per la rinnovazione della notificazione ai sensi dell'art. 291 c.p.c.

2) Nonostante la riscontrata inammissibilità del ricorso, la rilevanza della questione immanente al merito della controversia e rimessa all'esame di queste Sezioni unite e la sua problematicità, evidenziata dall'ordinanza interlocutoria ed attestata dallo stesso tormentato iter processuale della lite nella presente fase di legittimità, inducono a pronunciare in proposito, ai sensi dell'art. 363 c.p.c., commi 3 e 4, per l'esigenza nomofilattica di rimuovere incertezze e prevenire contrasti interpretativi.

3) 1. - Nell'indicata prospettiva, va, in primo luogo, osservato che, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1 e ss., l'obbligazione tributaria in campo iva e, quindi, l'imponibilità a detti fini sono ricollegate (a parte il caso delle "importazioni") al concorso di due presupposti: uno, di natura oggettiva, costituito dalla realizzazione, nel territorio dello Stato, di operazioni di "cessione di beni" a titolo oneroso ovvero di "prestazione di servizi" verso corrispettivo; l'altro, di natura soggettiva, consistente nel possesso, da parte di chi pone in essere alcuna delle operazioni sopra menzionate, della qualità di imprenditore o di quella di esercente arte o professione.

2.1 - Muovendo dalla "premessa indiscussa" che, per le prestazioni di servizi, il verificarsi del presupposto oggettivo dell'imposizione iva coincide di regola, non con il momento della relativa materiale esecuzione, ma con quello del pagamento totale o parziale del corrispettivo per esse convenuto (anche se successivo a detta esecuzione), l'ordinanza interlocutoria individua il punctum dolens della proposta questione esegetica nell'identificazione del dato di temporale rilevanza della cessazione dell'attività economica (nella specie: professionale) che giustifica l'imposizione iva, quale presupposto soggettivo del tributo ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1, 4 e 5.

2.2.1 L'impostazione dell'ordinanza interlocutoria e la sua premessa scontano il rilievo che il D.P.R. n. 633 del 1972 (dopo aver, all'art. 1, collegato, sul piano oggettivo, l'imponibilità a fini iva, in particolare, alle operazioni di cessioni di beni

ed a quelle di prestazioni di servizi) dispone all'art. 6, che - mentre le operazioni di cessione di beni, in assenza di fattura o di pagamento, vanno, in linea di principio e salve le deroghe di cui al comma 2, temporalmente ricollegate al momento della loro esecuzione (cfr. commi 1, 2 e 4) - le prestazioni di servizi, in assenza di anteriore fattura, "si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo" (cfr. commi 3 e 4). Ciò, peraltro, solo di regola e ad eccezione che per le prestazioni di servizi compiute per l'uso personale o familiare dell'imprenditore ovvero a titolo gratuito per finalità estranee all'impresa ovvero ancora (in esito all'introduzione del sesto comma della disposizione ad opera della L. n. 217 del 2011) per le prestazioni di servizi resi in ambito transazionale; prestazioni tutte, in merito alle quali rileva, invece, il momento della relativa esecuzione.

2.2.2 - A conforto di quanto sostenuto, vengono evocati precedenti di questa Corte (specificamente: Cass. 13209/09, 3976/09), in cui, sul presupposto che "il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, pone una presunzione assoluta di corrispondenza tra la data della percezione del corrispettivo e quella di esecuzione della prestazione di servizi", si afferma che, a fini iva, rileva di regola (e salvo il caso di precedente emissione di fattura), non la data in cui la prestazione è stata storicamente eseguita, bensì quella della percezione del correlativo corrispettivo.

2.2.3 - A tale ultimo proposito, merita, peraltro, subito osservare che, per quanto si dirà in seguito a proposito della concettuale distinzione tra la nozione di imponibilità a fini iva e quella di esigibilità dell'imposta medesima (v. infra sub n. 3), più che nelle decisioni richiamate - che, ponendo la riportata affermazione quale presupposto della negazione dell'attualità dell'obbligo di fatturazione e di quello di versamento del tributo in assenza di riscossione del corrispettivo della prestazione eseguita, ne rapportano, in concreto, la valenza alla nozione di esigibilità dell'imposta piuttosto che a quella d'imponibilità - l'assunto di partenza dell'ordinanza interlocutoria sembra trovare conforto in più remota decisione (Cass. 11150/95), che, identificando in funzione dell'affermazione in rassegna la normativa applicabile in ipotesi di successione di leggi in tema di criteri di definizione della base imponibile, ha discriminato, in funzione del momento del pagamento della prestazione (anziché di quello della sua esecuzione), proprio l'applicazione del nuovo regime d'imponibilità.

3.1 - L'impostazione che l'ordinanza interlocutoria dà alla questione rimessa e la sua premessa non sono condivisibili.

3.2 - La lettura del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, nel senso che, per le prestazioni di servizio, il presupposto oggettivo dell'imponibilità a fini iva si verifica di regola, non con l'esecuzione della prestazione, ma con il successivo pagamento totale o parziale del corrispettivo correlativamente pattuito, si rivela, invero, in evidente, inammissibile, contrasto con la disciplina comunitaria dell'iva, di cui il D.P.R. n. 633 del 1972 costituisce trasposizione.

3.3.1 - Infatti, sia la sesta direttiva iva 77/388/Cee (all'art. 10, comma 1 e art. 2) sia l'attuale direttiva iva 2006/112/Ce (agli artt. 62, 63 e 66) distinguono in relazione all'imposta tre diversi momenti: a) quello del "fatto generatore" dell'imposta e, cioè, dell'evento che costituisce la scaturigine dell'obbligazione

tributaria e dell'imponibilità a fini iva, cui si ricollegano l'operatività dalla disciplina del tributo ed i relativi effetti; b) quello dell'"esigibilità" dell'imposta, e, cioè, dell'attitudine attuale dell'imposta ad essere pretesa in riscossione dall'Erario; c) quello, infine, del "pagamento".

Le citate direttive puntualizzano inoltre, esplicitamente, che il fatto generatore dell'imposta s'identifica con l'effettuazione della cessione di beni ovvero con quella della prestazione di servizi, il cui verificarsi determina, di regola, anche l'esigibilità dell'imposta (cfr. il testo dei rispettivi art. 1, comma 2, e art. 63: "Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi"; non dissimilmente si esprime, in tema d'insorgenza dell'imponibilità a fini iva con riguardo alle prestazioni di servizi, l'art. 6, n. 4 della seconda direttiva iva 67/228/Cee).

Come rilevato anche da Corte giust., 19 dicembre 2012, in causa C- 549/11 (proprio con riguardo a prestazione di servizi), l'ordinamento comunitario contempla, dunque, il fatto generatore dell'imposta, quale nozione autonoma e distinta, sul piano concettuale, rispetto a quella di esigibilità dell'imposta medesima ed inequivocabilmente lo ancora al dato del materiale espletamento dell'operazione (cessione del bene o prestazione del servizio); non a quello del pagamento del corrispettivo. E, in sistematica coerenza, l'art. 90 dir. 2006/112/Ce, prevede che la mancata riscossione del corrispettivo in conseguenza dell'inadempimento o della risoluzione del contratto, verificatisi successivamente all'effettuazione dell'operazione, non elimina l'obbligazione tributaria (ma incide esclusivamente sulla determinazione della base imponibile).

3.3.2 - Per altro verso, l'ordinamento comunitario conferisce agli Stati membri la facoltà di derogare alla disciplina comunitaria con riguardo alle condizioni di esigibilità dell'iva, ma non anche in merito all'identificazione del fatto generatore dell'imposta.

Gli artt. 10, 2, dir. 77/388/Cee e 65 dir. 2006/112/Ce, pur riconoscendo agli Stati margini di discrezionalità nella definizione delle condizioni di esigibilità dell'iva, non contemplano infatti, al riguardo, alcun riferimento al fatto generatore dell'imposta.

Ciò, mentre, in merito alla previsione di cui l'art. 6 della seconda direttiva 67/228Cee, Corte giust. 20 maggio 1975, in causa C-11/75, ha, tra l'altro, espressamente statuito che, in ogni caso, la disposizione non può in alcuno modo essere interpretata nel senso di ravvisarvi la possibilità per gli Stati membri d'identificare il momento dell'effettuazione delle prestazioni di servizi con quello del rilascio della fattura o dell'incasso del corrispettivo, qualora tali eventi siano successivi al compimento del servizio; così riconoscendo, dunque, agli Stati membri solo la facoltà di anticipare (non anche quella di posticipare) la rilevanza fiscale di dette operazioni rispetto alla regola generale della coincidenza di tale rilevanza con l'espletamento del servizio.

3.4 - Le indicazioni emergenti dalla disciplina comunitaria, proiettandosi ineludibilmente sulle norme nazionali che ne realizzano la trasposizione, ostano a che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, sia letto, nel senso che, per le prestazioni di servizio, il presupposto impositivo e, con esso, l'insorgenza

dell'imponibilità a fini iva, si verificano, non con l'esecuzione della prestazione, bensì, successivamente, con il pagamento del corrispettivo correlativamente pattuito.

In tal senso, del resto, Corte giust. 26 ottobre 1995, in causa C- 144/94 - affermando che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, (nell'attribuire rilevanza a fini impositivi, quanto alle prestazioni di servizi, al dato del pagamento del relativo corrispettivo) non contrasta con l'art. 10 dir. 77/388Cee, "in quanto questa disposizione, pur identificando il fatto generatore dell'imposta con l'esecuzione della prestazione, consente tuttavia agli Stati membri di stabilire che l'imposta diventi esigibile, per tutte le prestazioni, solo con l'incasso del corrispettivo" - rileva con chiarezza che la norma nazionale deve essere necessariamente intesa nel senso che la ficta identificazione con il pagamento del corrispettivo ("le prestazioni di servizio si considerano effettuate...") investe il compimento della prestazione con esclusivo riferimento alla sua rilevanza ai fini della mera esigibilità dell'imposta; giacché, ove ne risultasse coinvolta anche la sua rilevanza ai fini dell'imponibilità e dell'insorgenza dell'obbligazione tributaria, la disposizione risulterebbe (per quanto detto in precedenza) incompatibile con il diritto comunitario.

3.5.1 - Ove si tenga conto della concettuale scissione della nozione di imponibilità a fini iva, riferita alla genesi dell'obbligazione tributaria, rispetto a quella di esigibilità dell'imposta, intesa quale attualità della pretesa dell'Erario alla relativa riscossione, la stessa lettera del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, e il complessivo dato normativo nazionale non risultano insuscettibili di lettura coerente con i canoni (comunque destinati a prevalere in ragione della primazia del diritto comunitario in materia di tributi armonizzati) sanciti della disciplina sovranazionale.

3.5.2 - Posto che il pagamento del corrispettivo non è essenziale al riscontro del carattere oneroso che l'operazione deve assumere per costituire presupposto dell'imposta (dipendendo detto carattere dagli accordi delle parti e non dall'esecuzione del rapporto), occorre, invero, considerare che - dal momento che il testo del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, non offre alcun elemento contrario ad una lettura nel senso della sua rilevanza ai soli fini dell'esigibilità e che il D.P.R. n. 633 del 1972 non contempla alcuna specifica indicazione circa il momento d'insorgenza dell'obbligazione tributaria ed il dato di temporale rilevanza del presupposto del tributo (così lasciando, sul punto, intendere il rimando alla normativa sovranazionale) - tutt'altro che implausibile si rivela ritenere che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, nella contemplata assimilazione al pagamento, si riferisca alla sola esigibilità dell'imposta, dando per scontata la sua concettuale distinzione ed autonomia dal relativo fatto generatore.

3.5.3 - Preciso indice normativo del fatto che anche l'ordinamento nazionale non disconosce, ma presuppone, la distinzione concettuale tra fatto generatore ed esigibilità dell'imposta (mantenendo il primo rigorosamente ancorato al dato temporale della concreta esecuzione dell'operazione imponibile e riservando al pagamento il solo ruolo di condizione di esigibilità dell'imposta) si rinviene,

peraltro, nella circostanza che, in assonanza con l'art. 90 dir. 2006/112/CE (in precedenza richiamato), il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 prevede che la mancata riscossione del corrispettivo, qualora il momento impositivo si sia già verificato, non comporta il venir meno dell'obbligazione tributaria, ma incide sulla determinazione dell'imposta o della base imponibile.

3.5.4 - Nel senso indicato depono, inoltre, il rilievo che - diversamente dalle condizioni di esigibilità dell'imposta, che possono anche variare in considerazione di specifiche esigenze funzionali - l'imponibilità, quale espressione del fatto generatore dell'imposta ed indice di capacità contributiva (cui si ricollegano gli effetti previsti dalla disciplina del tributo ed in rapporto alla quale s'individuano ambito territoriale di relativo riferimento nonché disciplina ed aliquota in concreto applicabile), appare dover essere necessariamente riferito, nella prospettiva di cui agli artt. 3 e 53 Cost. e per l'esigenza di non trattare diversamente situazioni uguali, a dato oggettivo omogeneo ed insuscettibile di variazioni determinate da scelte casuali e soggettive. Situazione che non si verificherebbe, ove si ritenesse che, nel considerare l'effettuazione della prestazione coincidente con il pagamento, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, intendesse riferirsi a tale evento anche con riguardo al fatto generatore dell'imposta, giacché, in tal caso, l'imponibilità a fini iva sarebbe, irrazionalmente, destinata a mutare (cfr. la disciplina complessiva della citata disposizione), non solo in rapporto alla tipologia dell'operazione imponibile, ma anche all'interno di ciascuna di esse nonché in funzione dell'opzione dell'operatore (che eventualmente anticipi il momento impositivo con l'emissione della fattura).

4.1 - Alla luce di quanto si è andato sin qui scorrendo, il fatto generatore del tributo iva e, dunque, l'insorgenza della correlativa imponibilità vanno identificati - non solo sul piano dei rapporti privatistici (in tal senso, già Cass. 8222/11, 15690/08), ma anche sul piano eminentemente tributario - con la materiale esecuzione della prestazione, giacché, in doverosa aderenza alla disciplina Europea, la previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, va intesa nel senso che, con il conseguimento del compenso, coincide, non l'evento generatore del tributo, bensì, per esigenze di semplificazione funzionali alla riscossione, solo la sua condizione di esigibilità ed estremo limite temporale per l'adempimento dell'obbligo di fatturazione.

Ciò comporta, quale indefettibile corollario, che i compensi di prestazioni da attività imprenditoriale o professionale, conseguiti dopo la cessazione dell'attività medesima, devono ritenersi assoggettati ad iva, risultandone lo "statuto" impositivo definito dalla contestuale ricorrenza, all'atto del manifestarsi del fatto generatore dell'imposta (e suo presupposto oggettivo) anche del relativo presupposto soggettivo.

4.2.1 - La soluzione di ritenere assoggettato ad iva il compenso di prestazione professionale percepito dopo la cessazione dell'esercizio dell'attività, nel cui ambito la prestazione è stata eseguita, è, per altro verso, imposta (ancor prima che dall'opportunità di prevenire rischi di strumentalizzazioni elusive, peraltro in danno di risorsa dell'Unione) dalla necessità di assicurare il compiuto rispetto del principio della neutralità fiscale dell'iva, in forza del quale il tributo è

esclusivamente destinato a gravare sul consumatore finale e non può risolversi nè in svantaggio nè in vantaggio per gli operatori economici che intervengano nei passaggi intermedi del ciclo produttivo/distributivo.

Solo ritenendo il compenso in rassegna assoggettato ad iva si risponde, infatti, all'esigenza, coesistente alla natura del tributo, di impedire la sottrazione al prelievo sul consumo del valore aggiunto relativo ad operazione di prestazione di servizi, che, inquadrata in regime fiscale iva, ha partecipato delle detrazioni d'imposta sugli acquisti "a monte".

Sul fronte della spesa, risulta, del resto, già affermato, che il principio in rassegna esige la rilevanza fiscale a fini di detrazione, sia, da un lato, delle spese comprovatamente propedeutiche ad attività imprenditoriale, che, poi, non decolla (cfr. Corte giust. 29 febbraio 1996, in C-110/94, Cass. 17514/02), sia, dall'altro, di quelle funzionali a siffatta attività, ma successive alla sua cessazione (cfr. Corte giust. 3 marzo 2005, in C- 32/03).

4.2.2 - Nell'indicata prospettiva - e alla luce della previsione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 35 bis, comma 1, (che, con riguardo all'iva, riconosce ruolo agli eredi del contribuente) nonchè dell'elaborazione giurisprudenziale, in tema di imposte dirette, sulla natura dei compensi del professionista conseguiti dagli eredi dopo la sua morte (cfr. Cass. 4785/09) - non emergono, peraltro, ragioni logico-giuridiche ostative all'applicazione della soluzione indicata relativamente ai corrispettivi di prestazioni eseguite, nell'esercizio dell'attività economica di soggetto deceduto o di società estinta, incassati dagli eredi o dai soci.

4.2.3 - Attesi alcuni spunti dell'ordinanza di rimessione, non è, d'altro canto, superfluo osservare che, nell'ottica considerata, la soluzione prescelta si pone in contraddizione solo del tutto apparente con la giurisprudenza di questa Corte (sent. 6198/96 e 8145/96), secondo cui la cessione di un bene, posta in essere da un imprenditore successivamente alla cessazione dell'attività d'impresa, esula dall'imposizione iva ed è soggetta all'ordinaria tassazione proporzionale di registro di cui al D.P.R. n. 634 del 1972, art. 38, anche se si tratti di bene prodotto nell'ambito della pregressa attività o comunque da essa derivato.

Deve, invero, considerarsi che - differentemente da quanto avviene per le prestazioni di servizi - in relazione alle cessioni di beni di cui alle decisioni in rassegna, la cessazione dell'attività determina il contestuale compiuto esaurimento del ciclo dell'imposizione iva, in forza dell'obbligatoria applicazione della regola del cd. "autoconsumo", estesa dalla previsione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 2, n. 5, (in combinato con quella di cui al successivo l'art. 35, comma 4) all'ipotesi di cessazione dell'attività; sicchè, in merito alle cessioni successive, resta spazio solo per l'applicazione di altre forme di fiscalità.

5. - Su diverso piano, la conclusione di reputare assoggettato ad iva il corrispettivo di attività professionale conseguito dopo la cessazione dell'attività medesima, ancorchè debitamente formalizzata, trova pieno riscontro nel principio generale di effettività, in forza del quale l'applicazione della disciplina iva, dipendendo unicamente dalla sussistenza dei presupposti di fatto del tributo (cfr. Corte giust. 6.9.2012, in C-324/2011, 21.10.2010, in C- 385/2009; Cass. 4234/04), non può essere condizionata (a svantaggio come a vantaggio del contribuente) da fattori

puramente formali;

cosicché, in assenza di compiuto sostanziale esaurimento di tutte le operazioni fiscalmente rilevanti, non possono assumere valore determinante, ai fini dell'esclusione dall'imposizione, dato dell'intervenuta dichiarazione di cessazione dell'attività D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 35 e quello della dismissione della partita iva, attesa il carattere meramente formale (anzi: "anagrafico") della prima evenienza (cfr. Corte giust. 22.12.2010, in C-438/09; Cass. 5851/12, 22774/06, 4234/04) e puramente strumentale della seconda.

4) Alla stregua delle considerazioni che precedono - mentre va dichiarata l'inammissibilità del ricorso - ai sensi dell'art. 363 c.p.c., comma 3, va affermato il seguente principio di diritto: "il compenso di prestazione professionale è imponibile a fini Iva, anche se percepito successivamente alla cessazione dell'attività, nel cui ambito la prestazione è stata effettuata, ed alla relativa formalizzazione".

Stante l'assenza d'attività difensiva dell'intimato, non vi è luogo a provvedere sulle spese.

P.Q.M.

la Corte di cassazione, a Sezioni unite, dichiara inammissibile il ricorso.

Così deciso in Roma, il 9 febbraio 2016.

Depositato in Cancelleria il 21 aprile 2016