

AREA SITO: BLOG
CATEGORIA: Novità Fiscali
TITOLO: Sentenza corte di cassazione del 16 novembre 2020, n. 25896 - note di variazione iva
DATA: 04/12/2020
AUTORE: Dott. Stefano Lorandi

SENTENZA CORTE DI CASSAZIONE DEL 16 NOVEMBRE 2020, N. 25896 - NOTE DI VARIAZIONE IVA
NUOVE POSSIBILI FRONTIERE INTERPRETATIVE DEL COMMA II DELL'ARTICOLO 26 DPR 633/72

La Sentenza della Corte di Cassazione del 16 Novembre 2020, n. 25896 rafforza quei dubbi, già sollevati da eminente dottrina nel recente passato (Cfr Norma di comportamento 192/2015 A.I.D.C. Milano), riguardanti la corretta interpretazione dell'articolo 26 comma II del DPR 633/72.

La disposizione in commento, concerne il meccanismo di variazione in diminuzione dell'imposta nei casi in cui un'operazione regolarmente registrata ai sensi degli articoli 23 e 24 del DPR 633/72, venga meno in tutto od in parte al verificarsi di determinate fattispecie, nonché nell'ipotesi di mancato pagamento della fattura (in tutto o in parte) a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose. Tale disposizione, propria dell'ordinamento interno, trova la propria genesi nel diritto comunitario e nello specifico recepisce quanto previsto dall'articolo 90 della Direttiva IVA CE/112/2006, il quale dispone che "1. *In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.*

2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1."

In sede interpretativa l'oggetto della controversia riguarda questo secondo paragrafo, dato che sono stati sollevati numerosi dubbi sul perimetro d'applicazione della facoltà di deroga che un ordinamento nazionale ha rispetto a quanto previsto dal primo paragrafo.



In particolare, il dibattito dottrinale verte sulla facoltà che possiede ogni singolo ordinamento nazionale nell'individuare il momento (c.d. *dies a quo*) in cui vi sia la certezza giuridica che il pagamento dell'operazione regolarmente fatturata e registrata non sia più possibile.

In questo senso, la fattispecie che ha destato più interesse è quella del mancato pagamento della fattura nell'ambito di una procedura concorsuale, dato che il disposto dell'articolo 26 DPR 633/72 prevede l'emissione della nota di variazione in diminuzione qualora si verifichi il mancato pagamento, in tutto od in parte, delle somme addebitate, formula questa che lascia così adito a differenti interpretazioni riguardo all'individuazione dell'esatto momento in cui sopravviene la certezza, sul piano giuridico, che tali somme non saranno più corrisposte al cedente del bene o prestatore di servizio.

L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate (Cfr Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 261/2001; Risoluzione n. 33/2002; Risposta ad interpello n. 192/2002) poggia generalmente su quanto già affermato nella Circolare del Ministero delle Finanze n. 77/E del 17 Aprile 2000, ove viene specificato che nell'ipotesi di un'operazione attiva in cui la fattura sia stata emessa e registrata e il cui pagamento sia venuto meno in tutto od in parte a causa di un'infruttuosa procedura concorsuale, la certezza giuridica del mancato pagamento la si ottiene allorquando l'esecuzione collettiva sul patrimonio del debitore non è possibile (totalmente o parzialmente) a causa dell'insussistenza delle somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo. Tale circolare prosegue affermando che, nella specifica ipotesi di una procedura di fallimento, il cedente il bene o il prestatore di servizio dovrà attendere la definitività del piano di riparto dell'attivo, dato che solo in questa ipotesi è possibile definire con esattezza il *quantum* del credito vantato.

L'Amministrazione finanziaria, si è resa interprete di quanto sopra riportato, distinguendo due casistiche nella specifica ipotesi di una procedura fallimentare: nel primo caso, tipico delle fattispecie di fallimento in cui è presente dell'attivo da ripartire tra i creditori, la certezza giuridica del mancato pagamento interviene alla scadenza del termine per proporre reclamo al piano di riparto (articolo 110 comma III della Legge Fallimentare); nel secondo caso, tipico di quei fallimenti in cui non ci sono risorse per eseguire pagamenti a favore del ceto creditorio, la certezza giuridica del mancato pagamento si individua alla scadenza del termine per proporre reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento ovvero quando tale reclamo viene rigettato in via definitiva (articolo 119 comma III della Legge fallimentare).

Sulla questione, tuttavia, si va affermando un **orientamento giurisprudenziale** meno rigido.

In tempi recenti, la Commissione Tributaria di Vicenza (Sentenza 17 Aprile 2019, n. 145) , con riferimento ad un ricorso in cui una società effettuò delle variazioni in diminuzione per la parte di imposta afferente operazioni intercorse con un soggetto esposto a procedura concorsuale, si è espressa in questi termini: “

Nella fattispecie all'esame, quanto al concordato preventivo, già la relativa domanda e, quanto al fallimento, la relazione del curatore, attestano con sufficiente oggettività l'esistenza della ragionevole probabilità che il debito non venga saldato, sicché la tesi opposta dall'Agenzia delle Entrate risulta in palese contrasto con la normativa Europea".

Tale rigetto delle contestazioni mosse dall'Agenzia delle Entrate alla società in questione, è figlio dell'espresso richiamo alla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, che la CTP di Vicenza pone a fondamento di suddetta sentenza.

Invero, il Giudice comunitario, con Sentenza del 23 Novembre 2017, Causa C-246/16, trattando della potestà derogatrice in capo a ciascun ordinamento nazionale rispetto al diritto di ridurre la base imponibile previsto dal soprariportato secondo paragrafo della Direttiva Comunitaria, afferma che lo scopo di tale deroga sia quello di tenere conto dell'incertezza intrinseca che soggiace quando si tratta di stabilire il carattere di definitività di un mancato pagamento.

Quindi, secondo l'Alta Corte, spetta alle autorità nazionali, sotto il controllo del giudice e nel rispetto del principio di proporzionalità, individuare quali siano le prove della probabile durata prolungata del mancato pagamento.

Nello specifico caso dell'ordinamento italiano, proseguono i giudici europei, dove la certezza del mancato pagamento a seguito di una procedura concorsuale può essere acquisita, nella sostanza, solo dopo una decina di anni, l'imprenditore è posto in una condizione di iniquo svantaggio, in termini di liquidità, rispetto al concorrente europeo, il che risulta in palese contrasto con l'obiettivo d'armonizzazione fiscale che la normativa Europea persegue sin dai propri albori.

Fatte queste premesse, la Corte conclude statuendo che: *"uno stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'IVA all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni"*.

Muovendo dalle premesse di suddetta sentenza, la Corte di Cassazione, con sentenza del 16 Novembre 2020, n. 25896, rafforza la tesi meno restrittiva ed apre degli spiragli ad una possibile e auspicabile variazione interpretativa, della fattispecie in questione.

Il caso in commento riguarda una società cooperativa che non aveva versato l'IVA, pur se regolarmente dichiarata, in quanto relativa ad operazioni svolte nei confronti di una S.r.l. poi fallita e che pertanto non aveva mai pagato le relative fatture.

In effetti il fallimento della S.r.l. si chiuse successivamente ai fatti contestati senza riparto di attivo sufficiente per il pagamento della ricorrente il cui credito rimaneva quindi insoddisfatto.

La CTR competente non accoglieva il ricorso del contribuente, rilevando che, a seguito del decreto di chiusura del fallimento, la società avrebbe potuto o meglio dovuto emettere la nota di variazione che invece non aveva emesso.

La Corte di Cassazione, esaminando dunque il ricorso avverso quest'ultima sentenza, ricorda che anche per questa Corte, a prova della certezza del credito, serve che la ripartizione finale dell'attivo si riveli infruttuosa ovvero che intercorra un provvedimento definitivo di chiusura del fallimento. Tuttavia, la Corte stessa da atto che *"In realtà, quanto alle procedure concorsuali, alla luce della giurisprudenza unionale l'applicabilità dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/72 non necessita della certezza dell'irrecuperabilità derivante dall'infruttuosità della procedura"*.

La Sentenza in commento pare quindi dettare due principi uno di carattere generale, nel solco della giurisprudenza in commento, e uno di carattere specifico.

Principio di carattere generale

Sulla base di quanto stabilito dalla giurisprudenza europea l'applicazione dell'articolo 26 DPR 633/72 non necessita della certezza dell'irrecuperabilità del credito a seguito di una procedura infruttuosa, ma *"è sufficiente che il soggetto passivo evidenzi l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato, anche a rischio che la base imponibile sia rivalutata al rialzo nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque."*

Secondo la Suprema Corte *"Spetta quindi alle autorità nazionali stabilire, nel rispetto del principio di proporzionalità e sotto il controllo del giudice, quali siano le prove di una probabile durata prolungata del mancato pagamento che il soggetto passivo deve fornire in funzione delle specificità della vicenda"*.

Principio di carattere specifico

Nell'ambito del quadro appena tratteggiato, ma venendo alla vicenda specifica, secondo i giudici assume rilievo dirimente il fatto che il curatore fallimentare abbia, tramite una procedura di variazione, evidenziato un debito pari alla detrazione in precedenza operata in tal modo escludendo il rischio di perdita di gettito fiscale, e questo indipendentemente dal dato formale che il prestatore emetta nota di variazione ex art. 26 DPR 633/72.

"Non si può, difatti, ritenere dovuta l'iva esposta in fattura, che sia stata oggetto della procedura di variazione da parte del curatore del fallimento del cessionario/committente a causa della mancanza dei fondi necessari al pagamento del corrispettivo dovuto al cedente/prestatore."

L'omesso pagamento è difatti in tal caso certo e definitivo, perché emerso in esito a una procedura concorsuale infruttuosa; e la condotta del curatore che, mediante la procedura di variazione, evidenzi un

debito pari alla detrazione in precedenza operata, che sarebbe così neutralizzata, è idonea a escludere il rischio di perdita di gettito fiscale, poiché esplicita che egli non ha diritto alla detrazione dell'iva (in termini, Cass. 11 dicembre 2013, n. 27698)."

SEGUICI SU
LinkedIn

Se desideri ricevere gratuitamente tutti i nostri post di approfondimento, **SEGUICI SU LINKEDIN:**
aprire il link: <https://www.linkedin.com/company/sistemassociati>
cliccare: "segui"