



LA PROCEDURA DI VARIAZIONE IVA PER MANCATO PAGAMENTO A CAUSA DI PROCEDURE CONCORSUALI RIMASTE INFRUTTUESE.

Il Supremo Collegio, con la sentenza n. 25896, depositata il 16 novembre 2020, ha respinto la tesi secondo cui la cedente deve ricorrere alla procedura di variazione di cui all'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (allegando l'irrecuperabilità del credito che vantava nei confronti del cessionario) atteso che solo il decreto di chiusura del fallimento per insufficienza dell'attivo, anche se intervenuto soltanto nel 2005, avrebbe fornito la certezza dell'irrecuperabilità del credito vantato, consentendole di detrarre l'imposta corrispondente alla variazione. Infatti, si legge nella sentenza (a p. 9 con sottolineatura aggiunta) che: “7.3. - **Non si può, (...), 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, evidenzia 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). 8.- Né occorre che il cedente/prestatore che non abbia provveduto alla variazione dell'imponibile proceda comunque ad assolvere l'iva relativa alle operazioni compiute col cessionario/committente fallito, per poi richiederla a rimborso, perché non dovuta, in ragione dell'infruttuosità della procedura concorsuale. Si tratterebbe, difatti, di una riproduzione del meccanismo del solve et repete, del quale le sezioni unite di questa Corte (con sentenza 8 settembre 2016, n. 17757, punto 5.2) hanno già sottolineato la distonia con il diritto unionale. 9.- E' decisivo, quindi, il fatto, rappresentato in ricorso, dell'annotazione della variazione da parte del curatore. Ininfluyente è, invece, che l'annotazione sia avvenuta in corso di giudizio, poiché quel che importa è che l'annotazione sia avvenuta in tempo utile ad eliminare la perdita di gettito (...).”

Interessante, perché è indubbiamente **un'inversione di tendenza della giurisprudenza di legittimità in punto**, è il percorso del Supremo Collegio che prende le mosse da quella che, alla luce della normativa e giurisprudenza comunitaria, è **la ratio del meccanismo di rettifica**

previsto dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/72, per garantire la precisione delle detrazioni e, quindi, la neutralità dell'iva.

1. Premesso che la pretesa del fisco poggia sull'obbligo dei soggetti passivi di assolvere l'iva esposta in fattura indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione soggetta a iva, al fine di eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale (che può derivare dall'esercizio del diritto di detrazione), secondo il Supremo Collegio, la facoltà di derogare all'obbligo di riduzione dell'iva si riferisce ai casi in cui l'omesso pagamento, totale, o parziale, sia difficile da verificare oppure abbia carattere puramente temporaneo.

2. Può accadere, prosegue il giudice di legittimità, che, per effetto di tale incertezza, il soggetto passivo sia privato del suo diritto alla riduzione della base imponibile, almeno fino a quando il credito non presenti un carattere definitivamente irrecuperabile (come richiesto, del resto, dall'Agenzia delle Entrate e, generalmente, dalle Commissioni tributarie).

3. Tuttavia, il richiamo alla sentenza 23 novembre 2017, causa C-246/16, *Di Maura* (per cui, con riferimento alla normativa italiana, l'art. 11, Parte C, Par. 1, comma 2, della Sesta Direttiva deve essere interpretato nel senso 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) consente alla Corte di Cassazione (cfr. § 5, p. 6 della sentenza in commento) di affermare che, "(...) *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*". Per accordare il diritto alla riduzione della base imponibile 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 (punto 27 della sentenza *Di Maura*). Ciò **proprio perché la certezza della definitiva irrecuperabilità del credito può essere acquisita, in pratica, solo dopo una decina di anni, a causa della durata, in Italia, delle procedure fallimentari.**

4. Si evita così, ad avviso del Supremo Collegio, agli imprenditori italiani, nei casi di mancato pagamento di una fattura, uno svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri, consentendo l'armonizzazione fiscale perseguita dalla Sesta Direttiva. **Spetta 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 (così a p. 7 della sentenza in commento)

Già con riferimento alla “*Risposta del 7 febbraio 2020 n. 33 dell’Agenzia delle Entrate*”, si è rilevato che l’interpretazione “formalistica” dell’Agenzia delle Entrate sembra scontrarsi con i principi ancora di recente affermati dalla Corte CE con la sentenza 11 giugno 2020, causa C-146/19. La pronuncia in commento segna ora il definitivo superamento di quell’interpretazione per cui non resta che sperare in un intervento del legislatore che modifichi, definitivamente, il contenuto del richiamato art. 26, in linea con le indicazioni emerse in sede comunitaria. A dire il vero, il D.L. n. 104/2020, recante “*Misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell’economia*” (c.d. “Decreto Agosto”) aveva previsto la possibilità che il semplice assoggettamento a una procedura concorsuale consentisse ai fornitori di emettere la nota di accredito per l’iva ma la L. 13 ottobre 2020, n. 126, di conversione, ha stralciato questa modifica come, del resto, avvenuto in precedenza in occasione della Legge di bilancio 2016, abrogata prima che trovasse applicazione.

Area di attività: *Litigation*

Contatti:



Avv. Sergio Sisia ssisia@rinaldilawf.com

Tratto dall’articolo pubblicato nella rubrica *Giurisprudenza commentata* del 14 gennaio 2021 su la rivista on-line *Ilfallimentarista.it*.

La presente news ha scopi meramente informativi e non può essere intesa quale consulenza legale o volta a fornire un parere legale.