Sentenza del 11/09/2020 n. 18837 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La societa' contribuente (---) SPA in concordato preventivo, gia' (---) SPA, ha impugnato il provvedimento di "revoca parziale di sospensione", con cui e' stata parzialmente rigettata l'istanza di rimborso di un credito IVA relativo al periodo dell'anno di imposta 2005, formatosi in forza di fatture di acquisto di professionisti, il cui credito di rivalsa era stato soddisfatto in ambito concordatario in misura falcidiata. L'Ufficio ha riconosciuto il credito IVA in proporzione di quanto la procedura concorsuale aveva riversato a titolo di rivalsa ai propri fornitori e ha paventato un salto di imposta nel caso in cui i creditori emittenti avessero emesso note di variazione per l'imposta non soddisfatta dal committente in c.p.

La CTP di Treviso ha rigettato il ricorso e la CTR del Veneto, con sentenza del 15 marzo 2011, ha rigettato l'appello. Ha rilevato la Corte di merito che il provvedimento e' stato emesso a conclusione dell'originaria istanza di rimborso del credito IVA formulata dal contribuente in c.p. e ha ritenuto che il rimborso integrale del credito avrebbe comportato un danno erariale.

Ha proposto ricorso per cassazione la societa' in concordato preventivo affidato a sette motivi, cui resiste con controricorso l'Ufficio.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 - Con il primo motivo parte ricorrente censura la sentenza impugnata sotto il profilo di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella parte in cui la Corte di merito ha omesso di considerare che il credito di rivalsa IVA, soddisfatto solo parzialmente, sarebbe credito concorsuale chirografario. Ravvisa erroneita' della motivazione nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto sussistere un "dubbio errore nella classificazione del credito IVA". Ascrive il ricorrente l'errore motivazionale al fatto che il giudice di prime cure avrebbe (a sua volta erroneamente) qualificato il credito di rivalsa quale credito prededucibile, laddove detto credito sarebbe relativo a prestazioni sorte prima dell'apertura della procedura di concordato e, pertanto, assoggettato alla proposta concordataria.

1.2 - Con il secondo motivo si deduce violazione di legge in relazione al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articoli 17, 18, 19, 24, 25, nella parte in cui e' stato negato il rimborso parziale del credito IVA. Rileva il ricorrente come la detrazione IVA consegua alla mera ricezione della fattura, a seguito della cui emissione il prestatore risulterebbe debitore dell'imposta e, al contempo, il committente avrebbe diritto di detrarre l'imposta indicata in fattura. Deduce, inoltre, come nessuna irregolarita' sia stata contestata al contribuente, sicche'

l'omesso rimborso del credito IVA si tradurrebbe in una violazione del principio di neutralita' dell'imposta.

1.3 - Con il terzo motivo si deduce violazione e falsa applicazione di legge in relazione al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 26, comma 2 e articolo 19, comma 1, nonche' contraddittorieta' della motivazione, nella parte in cui la sentenza ha ritenuto corretta la sospensione della procedura di rimborso per effetto della potenziale emissione da parte dei prestatori delle note di variazione IVA al termine della procedura di concordato preventivo. Rileva parte ricorrente come i professionisti che hanno emesso le fatture nei confronti del cessionario in concordato preventivo non siano piu' in termini per emettere le note di variazione in riduzione a mente non prevedendo il citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 26, alcun termine per l'emissione delle note di variazione, detto termine andrebbe individuato, stante il rinvio recettizio del citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 26, al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19, secondo la formulazione pro tempore applicabile - nel "secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione e' sorto". Dal combinato disposto di tali disposizioni, prosegue il ricorrente, detto diritto insorgerebbe nel momento in cui risultasse accertata l'infruttuosita' della procedura concorsuale. Nella specie, prosegue il ricorrente, trattandosi di crediti contestati, detto dies a quo decorrerebbe non dal decreto di omologa, bensi' dal successivo decreto del giudice delegato (datato 5 marzo 2001) con il quale era stata autorizzata la transazione tra professionisti e liquidatore giudiziale; ne consegue, secondo il ricorrente, che il termine sarebbe elasso all'atto della proposizione dell'istanza di rimborso.

1.4 - Con il quarto motivo si deduce violazione e falsa applicazione di legge in relazione all'articolo 184 L.F. e al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 19, 26, nonche' vizio di motivazione, nella parte in cui la sentenza ha ritenuto sussistenti le ragioni cautelari a favore dell'Ufficio, a fronte di un credito di rivalsa IVA non integralmente soddisfatto in sede concordataria. Osserva parte ricorrente come, anche ove si ritenesse che i professionisti fossero tutt'ora abilitati a emettere le note di variazione e la societa' in concordato preventivo dovesse ricevere le suddette note dai prestatori parzialmente insoddisfatti, la procedura concorsuale committente non sarebbe tenuta a riversare l'IVA all'Erario, essendo la falcidia concordataria estintiva del debito IVA, quale debito concorsuale assoggettato alla proposta omologata. Sicche', prosegue il ricorrente, in assenza di crediti dell'Erario non soddisfatti non vi sarebbe alcun "salto di imposta".

1.5 - Con il quinto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione di legge in relazione al principio di tassativita' degli atti amministrativi. Rileva parte ricorrente come non siano ammessi in materia tributaria atti atipici, potendo la sospensione del rimborso del credito essere disposta nel solo caso in cui sussistano specifici presupposti, come in caso di fermo amministrativo di cui al Regio Decreto 18 novembre 1923, n. 2440, articolo 69.

1.6 - Con il sesto motivo si denuncia nullita' della sentenza in violazione dell'articolo 112 c.p.c., per omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia, nella parte in cui la Corte di merito ha fondato la "sospensione" del rimborso su una erronea classificazione del credito di rivalsa IVA. Deduce il ricorrente come il provvedimento impugnato abbia motivato il mancato

rimborso con il rischio di "salto di imposta", conseguente all'emissione delle note di variazione da parte dei professionisti, riguardo al quale l'erronea classificazione del credito IVA costituirebbe prospettazione estranea all'atto impugnato.

1.7 - Con il settimo motivo si denuncia nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 112 c.p.c. per omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia, attinente alla misura del rimborso non riconosciuto dall'Ufficio. Il ricorrente evidenzia come la sentenza non si sarebbe pronunciata sulla questione secondo cui l'Ufficio avrebbe sovrastimato l'importo dell'IVA che sarebbe stornata a seguito dell'emissione delle note di variazione al fine di limitare il rimborso alla misura del 53,03%, identificando tale misura con quella attribuita ai crediti chirografari con l'ultimo riparto effettuato. Deduce il ricorrente che l'importo per il quale potrebbero essere astrattamente emesse le note di variazione corrisponde, invero, all'importo che verrebbe definitivamente incassato dagli emittenti nel concordato con il riparto finale. Evidenzia il ricorrente, sotto un secondo profilo, come non sarebbe possibile emettere la nota di variazione per il recupero della sola imposta non soddisfatta.

2 - Il primo e il sesto motivo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono inammissibili, in quanto non colgono la ratio decidendi della pronuncia impugnata.

2.1 - La sentenza impugnata ha ritenuto corretto il parziale diniego del rimborso del credito IVA vantato dalla societa' in concordato, non in forza di una erronea qualificazione del credito di rivalsa IVA dei creditori concorsuali (professionisti) emittenti le fatture (parzialmente soddisfatto in sede concorsuale), bensi' a causa della potenziale emissione, da parte dei creditori emittenti parzialmente insoddisfatti, di note di variazione (rettifica) in relazione alle fatture emesse, evento riguardo al quale non rileva il rango o la natura del credito di rivalsa IVA, bensi' la misura del pagamento ricevuto dal prestatore emittente.

2.2 - Vero e' che ove il credito di rivalsa IVA per il quale sono state emesse le fatture fosse sorto in corso di procedura (avente, quindi, natura di credito prededucibile ovvero, quanto al concordato preventivo, natura di credito non soggetto alla proposta concordataria e, quindi, da soddisfare integralmente), detto credito avrebbe maggiore aspettativa di essere integralmente soddisfatto rispetto a un credito concorsuale chirografario. Tuttavia, la richiesta di rimborso e' stata emessa a seguito di piano di riparto evidentemente parziale, non essendo ultimata la liquidazione in attesa del rimborso del credito IVA - in esecuzione del quale la procedura ha ricevuto le fatture dai professionisti, riparto nel quale cio' che rileva e' il soddisfacimento del credito e non il rango attribuito allo stesso. Il rango del credito attiene, invero, nelle procedure concorsuali (come anche esecutive) alla mera graduazione del credito e fa insorgere una aspettativa di soddisfacimento dei crediti (impieghi), quale effetto della collocazione del credito sul ricavato della liquidazione delle masse attive del patrimonio del debitore (fonti), secondo il piano di graduazione, incidendo, quanto alla procedura concordataria, anche sull'impegno assunto dall'imprenditore concordante in sede di proposta.

2.3 - E', inoltre, irrilevante la circostanza che il credito di rivalsa IVA - in forza del cui parziale soddisfacimento e' stato parzialmente negato il rimborso del credito - afferisca a fatture di professionisti emesse in corso di procedura per prestazioni rese prima dell'apertura del concordato (potendo i professionisti emettere le fatture al momento del pagamento), essendo il

credito di rivalsa tradizionalmente considerato credito concorsuale, poiche' il fatto generatore dell'imponibile e del credito di rivalsa e' costituito dall'esecuzione di prestazioni professionali conclusesi prima dell'apertura della procedura concorsuale (Cass., Sez. U., 21 aprile 2016, n. 8059; Cass., Sez. VI, 17 gennaio 2017, n. 1034; Cass., Sez. I, 11 aprile 2011, n. 8222; Cass., Sez. I, 14 febbraio 2011, n. 3582; Sez. 1, Cass., Sez. I, 12 giugno 2008, n. 15690; Cass., Sez. I, 1 giugno 1995, n. 6149).

3 - Il secondo e il terzo motivo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, affrontano, sotto diversa angolazione, l'aspetto nodale della persistenza del credito IVA del committente cessionario, derivante dall'esercizio della detrazione sulle fatture ricevute, nel caso in cui il committente non abbia integralmente assolto, causa l'insorgenza di una procedura concorsuale, l'obbligazione di rivalsa nei confronti del prestatore emittente.

Tale evento consente - da un lato - al prestatore emittente di recuperare l'imposta assolta e addebitata al cliente, benche' non soddisfatta in rivalsa dal committente assoggettato a procedura concorsuale (non potendo il prestatore essere inciso dal prelievo, in quanto operatore economico, in caso di infruttuosita' della rivalsa per "mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali": Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 26, comma 2) nonche' - dal lato opposto del rapporto obbligatorio - incide sul diritto del committente di far valere la detrazione dell'imposta sulle fatture ricevute e definitivamente non onorate in sede di rivalsa.

3.1 - Nello specifico, prima di esaminare i suddetti motivi di ricorso (anche in considerazione del fatto che in causa non e' il prestatore, bensi' il committente) occorre stabilire se, alla luce della giurisprudenza Eurounitaria, sussista il diritto del committente di esercitare integralmente la detrazione IVA, ove siano mutate le condizioni in base alle quali il diritto alla detrazione e' sorto, per effetto del definitivo mancato integrale soddisfacimento del credito di rivalsa del prestatore, nonche' (in secondo luogo) in quale momento debbano ritenersi mutate le condizioni per l'esercizio della detrazione.

3.2 - Dispone l'articolo 11, lettera A par. 1, lettera a) Dir. 77/388/CEE, ratione temporis applicabile (la cui formulazione e' trasfusa nell'articolo 73 Dir. 2006/112/CE) che la base imponibile IVA si determina in base a "tutto cio' che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo".

3.2.1 - La successiva lettera C, par. 1, dell'articolo 11 Sesta Direttiva IVA (norma sostanzialmente coincidente con l'articolo 90 Dir. 2006/112/CE) disciplina la successiva modifica della base imponibile per il prestatore, in caso di "non pagamento totale o parziale", dopo che l'operazione e' stata effettuata.

3.2.2 - Il successivo articolo 20, par. 1 Sesta Dir. cit. (ora articoli 184 e 185 Dir. 2006/112/CE) disciplina le conseguenze in capo al committente in caso di mutamento della base imponibile, consistenti nella rettifica della detrazione all'atto in cui "sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo" delle detrazioni; la norma aggiunge che "la rettifica non e' richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite" (conforme l'articolo 185, par. 2, comma 1 Dir. 2006/112/CE in tema di "operazioni totalmente o parzialmente

non pagate"), casi nei quali gli Stati membri possono derogare esigendo la rettifica (conforme l'articolo 185, par. 2, comma 2 Dir. 2006/112/CE: "gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica").

3.3 - Tali disposizioni (che consentono, da un lato, al prestatore la rettifica della base imponibile e, di converso, impongono al committente la rettifica della detrazione), sono interpretate in senso omologo dalla Corte di Giustizia sia per il prestatore, sia per il committente in caso di mancato pagamento totale o parziale della prestazione, ove il debito di rivalsa del committente non sia stato assolto.

3.3.1 - Quanto al prestatore, in caso di non pagamento totale o parziale, l'articolo 90, par. 1, direttiva 2006/112/CE obbliga gli Stati membri a ridurre la base imponibile dell'IVA e, di conseguenza, l'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogni volta che, successivamente alla conclusione di una transazione, una parte o la totalita' della controprestazione non venga percepita dal soggetto passivo. In applicazione del principio di neutralita' (dal lato del prestatore), secondo cui la base imponibile e' costituita dalla controprestazione realmente percepita, l'amministrazione tributaria non puo' percepire a titolo di IVA un importo superiore a quello che il soggetto passivo avrebbe percepito (Corte di Giustizia UE, 6 dicembre 2018, Tratave, CE/672/17, punto 29; Corte di Giustizia UE, 11 giugno 2020, SCT, C-146/19, punto 21). Per l'effetto, il prestatore ha diritto alla riduzione della base imponibile IVA ove possa dimostrare che il credito da egli vantato nei confronti del suo debitore presenti un carattere di definitiva irrecuperabilita' (Corte di Giustizia UE, SCT, cit., punto 27).

3.3.2 - Quanto al committente, ove a causa del mutamento di uno degli elementi inizialmente assunti per il calcolo delle detrazioni si renda necessaria una rettifica delle stesse, il calcolo dell'importo di tale rettifica deve far si' che l'importo delle detrazioni infine eseguite corrisponda a quello che il soggetto passivo avrebbe avuto diritto di operare ove tale mutamento fosse stato considerato inizialmente (Corte di Giustizia UE, 16 giugno 2016, Kreissparkasse, C-186/15, punto 47; Corte di Giustizia UE, 27 giugno 2018, Varna Holideis, C-364/17, punto 29; Corte di Giustizia UE, 28 maggio 2020, World Comm Trading, C-684/18, punti 34, 37). Il principio di neutralita' dell'imposta, dal lato del committente, fa si' che la detrazione non possa essere operata in caso di mutamento successivo degli elementi sulla base dei quali la stessa e' stata inizialmente calcolata, con la conseguenza che le operazioni effettuate allo stadio anteriore continuino a dare luogo al diritto di detrazione soltanto nei limiti in cui esse servano a fornire prestazioni soggette a tale imposta (Corte di Giustizia UE, 18 ottobre 2012, TETS Haskovo, C-234/11, punti 30 e 31; Corte di Giustizia UE, 13 marzo 2014, Firin, C-107/13, punto 50).

3.4 - Di tali principi e' stata fatta applicazione al caso dell'omologazione del concordato preventivo, nel quale il debito IVA di rivalsa del committente verso il prestatore risulti onorato solo in parte. La Corte di Giustizia ha statuito che l'articolo 185, par. 1 Dir. 2006/112/CE (gia' articolo 20, par. 1 Dir. 77/388/CEE) va interpretato nel senso che l'omologazione definitiva di un concordato preventivo, in quanto evento che comporta la riduzione delle somme pagate dal debitore committente ai propri fornitori a titolo di IVA, costituisce causa al ricorrere della quale e' necessario rettificare l'ammontare dell'IVA detratta; l'omologazione del concordato preventivo costituisce, pertanto, mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare

l'importo delle detrazioni (Corte di Giustizia UE, 22 febbraio 2018, T-2, C-396/16, punti 24, 27 - 30).

3.4.1 - La Corte dell'Unione ha precisato che, specularmente all'insorgere del diritto per il fornitore a ridurre la base imponibile ove il committente non riceva il corrispettivo della prestazione a termini dell'articolo 90 Dir. 2006/112/CE (gia' articolo 11, lettera C, par. 1, sesta dir. IVA) - l'articolo 185 Dir. 2006/112/CE comporta la rettifica delle detrazioni inizialmente operate dall'altra parte della stessa operazione, soggiungendo che "tali due articoli rappresentano le due facce di una stessa operazione economica e dovrebbero essere interpretate in modo coerente" (Corte di Giustizia UE, T-2, cit., punto 35).

3.4.2 - Nel suddetto arresto e', inoltre, stata esclusa l'applicazione della deroga prevista dall'articolo 185, par. 2, primo periodo, Dir. cit., posto che l'omologa di un concordato non costituisce un caso di operazione totalmente o parzialmente non pagata che non da' luogo ad una rettifica della detrazione operata inizialmente, in quanto l'omologazione del concordato e' estintiva del credito e impedisce ai creditori di chiedere il pagamento integrale dei loro crediti, con conseguente riduzione delle obbligazioni del debitore committente nei confronti dei suoi creditori (Corte di Giustizia UE, T-2, cit., punti 42, 44 - 45).

3.5 - L'obbligo del committente, imprenditore concordante, di rettificare la detrazione IVA non assolta in sede di rivalsa quale effetto dell'omologazione del concordato preventivo nella misura in cui la rivalsa IVA non sia stata assolta, costituisce, nel rispetto del principio di neutralita' dell'imposta, la contropartita dell'insorgenza del diritto del prestatore di esercitare la detrazione dell'imposta versata, diritto che insorge sin dal momento in cui risulti omologato il concordato preventivo.

3.5.1 - Da un lato, il prestatore ha diritto a vedersi ridotta la base imponibile dell'IVA in proporzione del corrispettivo realmente ricevuto dal destinatario della fattura (Corte di Giustizia UE, 6 dicembre 2018, Tratave, C-672/17, punto 29; Corte di Giustizia UE, 15 maggio 2014, Almos Agrrkulkereskedelmi, C-337/13, punto 22; Corte di Giustizia UE, 3 luglio 1997, Goldsmiths, C-330/95, punto 15). Il prestatore emette una dichiarazione di rettifica dell'IVA, al fine di essere sgravato dall'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle proprie attivita' economiche soggette a IVA (Corte di Giustizia UE, 13 marzo 2008, Securenta, C-437/06, punto 25; Corte di Giustizia UE, 13 marzo 2014, Malburg, C-204/13, punto 41, Corte di Giustizia UE, 23 novembre 2017, Di Maura, C246/16, punti 23, 27), anche ove la definitiva irrecuperabilita' consegua a una procedura concorsuale che dia contezza della definitiva irrecuperabilita' del credito (Corte di Giustizia UE, Di Maura, cit., punti 28, 29).

3.5.2 - Dall'altro, il committente perde sin dall'omologa della propost concordataria - nella misura di soddisfacimento dei crediti chirografari prospettata con la proposta omologata - il diritto di far valere la rettifica oltre la percentuale indicata nella proposta omologata. Con l'omologa della proposta concordataria vi e', difatti, la ragionevole certezza che quel debito di rivalsa non sara' integralmente recuperato, se non nei limiti della percentuale indicata nella proposta omologata, la quale costituisce condizione di esercizio della detrazione.

3.5.3 - Il che non esclude (per le proposte concordatarie omologate nelle forme del concordato per cessione dei beni) che la percentuale di recuperabilita' possa in concreto variare a seguito dell'andamento della liquidazione concordataria, posto che la proposta omologata si limita a indicare un impegno di soddisfacimento dei crediti. Ma questo comportera' un mutamento ulteriore della detrazione (rispetto alla proposta omologata), in riduzione (in caso di liquidazione non performante) ovvero in aumento (in caso di liquidazione piu' che performante rispetto alla proposta omologata), al fine di consentire un costante adeguamento dell'esercizio della detrazione al peso dell'imposta che andra' definitivamente a gravare sul soggetto inciso (prestatore).

4 - Alla luce di tali considerazioni, va rigettato il secondo motivo, che fa leva sul disposto del solo Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19, al fine di ritenere insorto il diritto all'esercizio integrale della detrazione (declinata nelle forme della richiesta di rimborso del credito IVA).

4.1 - In caso di concordato preventivo omologato non e' sufficiente per il committente, al fine dell'esercizio della detrazione, la mera ricezione della fattura (emessa per l'intero importo dell'imponibile), perche' il committente non consentira' al prestatore il recupero del credito di rivalsa, se non nei limiti della proposta concordataria, il cui soddisfacimento costituisce limite e condizione di esercizio della detrazione.

4.2 - Viene, quindi, anticipata al momento dell'omologazione del concordato la modifica della base imponibile su cui calcolare la detrazione che, solitamente, consegue alla registrazione delle note di variazione (rettifica) da parte del prestatore. Sicche', sin dall'omologa della proposta concordataria, non e' piu' sufficiente ai fini della detrazione, la mera registrazione della fattura di acquisto come per i soggetti IVA in bonis, dovendosi tenere conto di quanto il committente riversera' al prestatore sulla base della proposta omologata.

4.3 - Vero e' che (come nella specie), il credito IVA generatosi dall'esercizio della detrazione costituisce una ulteriore posta attiva che va ad incidere sull'importo complessivamente dovuto al prestatore a titolo di rivalsa e, di converso, sull'entita' del diritto di rettifica del committente in c.p.. Ma gli effetti di questo incremento di recuperabilita' del credito di rivalsa (con conseguente mutamento della misura della definitiva irrecuperabilita' dello stesso), conseguono a un atto esecutivo del concordato (il rimborso del credito IVA), i cui effetti possono essere contemplati virtualmente nell'ambito nell'eseguendo piano di riparto finale nel quale verra' distribuito anche il credito IVA. Gli effetti derivanti dal rimborso del credito IVA del committente sulla definitiva recuperabilita' del credito di rivalsa IVA del prestatore possono essere (virtualmente) anticipati al momento della richiesta di rimborso del credito IVA da parte del committente, indicando, quale misura dell'esercizio della detrazione, quella di definitivo soddisfacimento del credito chirografario di rivalsa.

4.4 - Deve, pertanto, ritenersi che, stante la ragionevole certezza del mancato integrale pagamento del credito da rivalsa IVA, il committente in c.p. non puo' che portare a credito l'IVA conseguente all'esercizio della detrazione nei limiti di quanto assolto in sede di rivalsa sulle fatture di acquisto ricevute, in conformita' di quanto risulti dalla proposta concordataria omologata e non secondo quanto indicato nelle fatture ricevute dai prestatori.

4.5 - Se cosi' non fosse, la procedura concorsuale otterrebbe dall'Erario (per effetto dell'esercizio della detrazione a fondamento della domanda di rimborso del credito IVA) piu' di quanto l'Erario riceverebbe dall'operazione imponibile, come riconosciuto in obiter dictum dalla stessa giurisprudenza della Corte citata dal ricorrente ("indubbiamente il sistema di contabilizzazione dell'IVA puo' creare un vantaggio per il fallimento, il quale puo' detrarre l'IVA, ed una situazione pregiudizievole per il prestatore di servizio il quale, fatturando l'IVA, puo' non ricevere contestualmente il relativo importo che per intanto e' tenuto ad anticipare": Cass., Sez. I, 1 giugno 1995, n. 6149, cit.).

4.6 - L'arricchimento della procedura concorsuale e' reso evidente dal fatto che il committente insolvente, da un lato, non soddisferebbe integralmente l'IVA in rivalsa (se non nella misura indicata nella proposta o in quella consentita dal riparto), e, dall'altro, porterebbe integralmente in detrazione l'importo dell'IVA indicato in fattura (benche' non assolta). Il credito IVA rimborsato dall'Erario verrebbe, poi, distribuito ulteriormente tra i creditori concorsuali in un riparto successivo (tra i quali potrebbe non esserci l'Erario), in costanza del rischio per l'Ufficio di trovarsi esposto al riconoscimento ex post nei confronti degli emittenti di un pari credito di imposta in caso di emissione delle note di rettifica, nonostante sin dall'omologa della proposta concordataria la detrazione sia da rettificare a termini della stessa.

4.7 - Deve, pertanto, ritenersi che non possa farsi applicazione "bruta" del sistema di regolazione contabile mediante mera detrazione dell'imposta sulle fatture ricevute di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19, cio' indipendentemente dal rischio che le note di rettifica di cui al citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 26, comma 2, possano essere emesse dagli emittenti parzialmente o totalmente insoddisfatti, in quanto e' l'omologa della proposta concordataria che comporta la perdita, ovvero la rimodulazione dell'esercizio della detrazione in conformita' della proposta medesima.

5 - Il terzo motivo e' infondato e, per certi versi, inammissibile per difetto di interesse. Il ricorrente, al fine di ritenere insussistente il rischio di emissione di note di variazione, individua il dies a quo a partire dal quale calcolare il termine di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 26, comma 3, per l'emissione delle note di variazione ("un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile") nella pubblicazione del decreto del giudice delegato che ha autorizzato la transazione con i creditori, anziche' dall'esecutivita' del piano di riparto e, in particolare, dall'esecutivita' del riparto finale in cui il credito dovrebbe ritenersi definitivamente non recuperabile.

5.1 - Si osserva come la questione dell'emissione o meno delle note di variazione da parte del prestatore e', ai fini dell'esercizio della detrazione, irrilevante per il committente. Per il committente che intenda esercitare la detrazione rileva solo la certezza della definitiva irrecuperabilita' del credito da rivalsa IVA, certezza fornita dalla definitivita' del decreto di omologa. Diversamente, l'emissione della nota di variazione (e la successiva registrazione da parte del committente) inerisce alla sola posizione del prestatore, al fine della modifica della propria base imponibile quale effetto della definitiva non recuperabilita' del proprio credito di rivalsa. Il ricorrente non ha, pertanto, interesse a verificare se e in che misura il prestatore

avrebbe perso il diritto alla emissione delle note di variazione (rettifica) in riduzione dell'imposta versata, in quanto la detrazione va esercitata nei termini indicati nella proposta omologata.

5.2 - Altrettanto irrilevante e' la focalizzazione del momento in cui il credito da rivalsa IVA del prestatore si sarebbe definitivamente consolidato, ossia se tale momento coincida (o meno) con l'approvazione da parte del giudice delegato (in sostituzione del comitato dei creditori) dell'atto di straordinaria amministrazione (incidente come tale sulla proposta omologata), consistente nell'approvazione della transazione tra la procedura e i professionisti prestatori. Nel concordato preventivo non vi e' cristallizzazione della massa passiva; sicche', in caso di contestazione del debito concordatario, occorre ai fini della collocazione nel progetto di ripartizione un accertamento giudiziale, ovvero un atto negoziale (negozio di accertamento o transazione). Tali eventi incidono sull'entita' del debito complessivo e, solo indirettamente, sull'entita' del debito IVA del committente. Se l'atto negoziale consente, in caso di riduzione del debito della procedura (anche per IVA) un risparmio sugli impieghi rispetto alle fonti, esso va a incidere (positivamente) in punto di fatto sulle possibilita' di soddisfare i creditori secondo la proposta concordataria. In quanto tale, l'atto negoziale transattivo non si distingue da un qualunque atto esecutivo del concordato, ma non modifica (se non in punto di mero fatto) la percentuale di soddisfacimento indicata nella proposta definitivamente omologata.

6 - Da quanto esposto, il quarto motivo - con il quale il ricorrente evidenzia come il credito di rivalsa IVA sarebbe definitivamente estinto all'atto della chiusura della procedura, per cui non vi sarebbe alcun "salto di imposta" - deve ritenersi assorbito, essendo il diritto alla detrazione modulato in funzione di quanto indicato nella proposta concordataria omologata.

6.1 - Va, comunque, osservato che le argomentazioni di parte ricorrente indurrebbero a conclusioni opposte. Laddove si consentisse alla procedura concorsuale di portare integralmente in detrazione l'IVA non assolta in sede di rivalsa, incrementando cosi' il credito IVA endoconcorsuale e distribuendone il ricavato tra i creditori con un riparto successivo e, al contempo, si consentisse successivamente al creditore concorsuale, insoddisfatto per la quota di rivalsa IVA, di emettere la nota di rettifica, l'Erario si troverebbe a rimborsare al cessionario, per le ragioni gia' evidenziate, un credito che dovrebbe riconoscere, in caso di emissione delle note di rettifica, anche al creditore emittente. Ne consegue che, non potendo la nota di rettifica produrre (in tesi) effetto sul committente in c.p. - laddove l'effetto estintivo non potrebbe (al contrario) comunicarsi alla posizione del prestatore che intendesse emettere la nota di variazione - risulterebbe ancor piu' evidente come il costo dell'insolvenza relativamente all'operazione IVA, verrebbe accollato allo Stato; con l'effetto di provocare proprio quel "salto di imposta" paventato dall'Ufficio e, come osservatosi in dottrina, con effetto distorsivo sul mercato, per effetto della immissione in consumo di beni o servizi indenni dal carico fiscale, salvo il ritorno in bonis del debitore insolvente.

7 - All'esame del quinto motivo occorre premettere la questione della qualificazione dell'atto impugnato.

7.1 - Come risulta dagli atti, a seguito di richiesta di rimborso del credito IVA, l'Agenzia delle Entrate ha emesso un primo provvedimento di sospensione del rimborso, il quale - a seguito di reiterate istanze della societa' contribuente in c.p. - e' stato parzialmente revocato,

riconoscendosi il credito in forza di quanto soddisfatto in sede di rivalsa, causa la richiamata possibile emissione da parte dei creditori concorsuali delle note di rettifica per l'imposta non soddisfatta. Il provvedimento impugnato costituisce, come accerta la sentenza impugnata (con statuizione non oggetto di censura e passata in giudicato), provvedimento finale emesso a conclusione dell'originaria istanza di rimborso.

7.2 - Si richiama, in proposito, il principio secondo cui in tema di contenzioso tributario la tassativita' dell'elencazione contenuta nel Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 19 deve intendersi riferita non ai singoli provvedimenti nominativamente individuati, ma alle categorie a cui sono riconducibili, in cui vanno, pertanto, ricompresi anche gli atti atipici o con nomen iuris diversi da quelli indicati, che producano, pero', gli stessi effetti giuridici, come nel caso della comunicazione della sospensione del rimborso IVA in vista di una futura compensazione (Cass., Sez. V, 23 marzo 2016, n. 5723), o del condizionamento del rimborso al pagamento di debiti fiscali (Cass. Sez. VI, 1 luglio 2015, n. 13548), o del diniego di revoca di una istanza di rimborso IVA infrannuale (Cass., Sez. V, 6 novembre 2013, n. 24916).

7.3 - E', quindi, consentito all'interprete riqualificare la natura giuridica dell'atto in concreto impugnato in funzione di quelli che sono gli elementi funzionali dell'atto, desumibili dagli effetti prodotti. Nella specie, l'atto di sospensione del rimborso del credito IVA puo' essere ricondotto alla categoria di cui al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19, comma 1, lettera g) ("rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi (...) non dovuti"), in danno del cessionario della prestazione che abbia solo parzialmente onorato il credito di rivalsa IVA, motivato dalla possibile emissione di una nota di variazione da parte dell'emittente.

7.4 - Non sussiste, pertanto, violazione del principio di tassativita' degli atti amministrativi, in quanto l'atto impugnato non costituisce atipica sospensione del credito IVA chiesto a rimborso, avendo prodotto il provvedimento impugnato l'effetto di un diniego parziale di rimborso, come lo stesso ricorrente riconosce (pagg. 12, 20 ricorso). Il motivo va, pertanto, rigettato.

8 - Il settimo e ultimo motivo e' inammissibile.

Si richiama il principio costantemente affermato, secondo cui, in caso di omissione di pronuncia, il giudice di legittimita' diviene giudice del fatto processuale, dovendo sindacare un vizio di inosservanza di norme processuali relative alla violazione denunciata (l'omessa decisione in ordine alla questione dedotta dal ricorrente). Nel qual caso la Corte e' onerata del potere-dovere di controllare sia l'esatta individuazione dell'interpretazione della norma astratta applicata od applicabile, sia l'esatta sussunzione della vicenda processuale sotto di essa, sia l'intero processo logico seguito dal giudice di merito nell'applicare o nel male applicare la norma processuale (Cass., Sez. H, 16 ottobre 2017, n. 24312; Cass., Sez. III, 8 giugno 2007, n. 13514); il tutto, peraltro, a condizione che la questione sia dedotta sotto pena di ammissibilita', nei termini in cui sia stata esposta. Con la conseguenza che, solo ove siano stati indicati gli elementi individuanti e caratterizzanti il fatto processuale di cui si richiede il riesame nel rispetto del principio di specificita' del ricorso (Cass., Sez. I, 2 febbraio 2017, n. 2771), diviene possibile valutare la fondatezza del motivo medesimo (Cass., Sez. III, 23 gennaio 2006, n. 1221), sempre che la questione abbia natura esclusivamente giuridica e non richieda nuovi accertamenti di fatto (Cass., Sez. VI, 20 marzo 2015, n. 5724).

8.1 - Conseguentemente, deve ritenersi inammissibile, per violazione del principio di specificita', il motivo di ricorso per cassazione col quale si lamenti la mancata pronuncia del giudice di appello su uno o piu' motivi di gravame, se essi non siano compiutamente riportati nella loro integralita' nel ricorso, si' da consentire alla Corte di verificare che le questioni sottoposte non siano nuove e di valutare la fondatezza dei motivi stessi senza dover procedere all'esame dei fascicoli di ufficio o di parte (Cass., Sez. II, 20 agosto 2015, n. 17049).

8.2 - Nella specie, il ricorrente non fornisce nel motivo di ricorso alcun elemento per valutare la non novita' delle questioni trattate, non avendo ritrascritto ne' la sentenza di prime cure, ne' i relativi motivi di appello, per cui il motivo deve ritenersi inammissibile.

8.3 - Va, inoltre, evidenziato come il ricorrente non abbia neanche esposto se le fatture di acquisto siano state emesse dagli emittenti per l'intero importo comprensiva di IVA (come normalmente avviene in sede concorsuale), ovvero se l'importo dell'IVA sia stato aggiunto all'importo dell'imponibile oggetto della transazione autorizzata.

9 - Il ricorso va, pertanto, rigettato. La parziale novita' della questione comporta la compensazione delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso; dichiara compensate le spese processuali.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza