Sentenza del 19/12/2023 n. 35518 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società contribuente BENTEN Srl , terzo assuntore del concordato fallimentare nel Fallimento (Omissis) Srl e cessionaria degli attivi del fallimento (tra cui un credito IVA originariamente dell'importo di Euro 21.240.776,00), ha separatamente impugnato il silenzio-rifiuto di rimborso della menzionata eccedenza di imposta, nonchè un successivo provvedimento di diniego parziale del minor importo di Euro 10.984.615,56. L'eccedenza di imposta si era formata nel periodo di imposta 2005 (ante fallimento), risultava dalla dichiarazione IVA dell'anno 2006 ed era stata riportata a nuovo nei periodi di imposta successivi, per essere poi chiesta a rimborso dal Fallimento nel 2012 quale minor credito dell'ultimo triennio D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , ex art. 30, comma 3.

2. L'Amministrazione finanziaria ha dedotto l'esistenza di un minor credito di imposta, in forza dell'emissione di quattro note di rettifica da parte dell'originario emittente, creditore del Fallimento ((Omissis) S.p.A.), non contabilizzate dal cessionario dichiarato fallito. Le note di rettifica - come risulta dalla sentenza impugnata - avevano a oggetto lo storno di canoni di un contratto di affitto di azienda, di cui alle fatture di acquisto del Fallimento nn. (Omissis) del (Omissis). Per l'effetto, l'Ufficio ha opposto la corrispondente riduzione dell'originaria eccedenza di imposta, già generata dalle fatture di acquisto, il cui credito era stato oggetto di successiva rinuncia da parte del creditore.

3. La società contribuente ha invocato la cristallizzazione dell'eccedenza IVA, mai oggetto di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, nonchè (per quanto qui ancora rileva) l'illegittima emissione delle note di credito, in quanto frutto di "rinuncia unilaterale" al credito, delle quali il curatore legittimamente non aveva tenuto conto.

4. La CTP di Roma ha rigettato i ricorsi, con sentenza confermata dalla CTR del Lazio che, con sentenza in data 20 settembre 2019, previa riunione degli appelli proposti dalla società contribuente, li ha rigettati. Ha ritenuto il giudice di appello che in materia di rimborso di eccedenza di imposta non opera la cristallizzazione del credito, non potendo la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento di maggiori debiti di imposta precludere il disconoscimento dei crediti chiesti a rimborso relativi ai periodi di imposta per i quali era decorso il termine per l'accertamento. Il giudice di appello ha, poi, ritenuto nel merito che la società contribuente non avesse assolto all'onere della prova su di essa incombente circa l'esistenza del credito di cui era stato denegato il rimborso. Sotto tale profilo, il giudice di appello ha rilevato che le fatture dell'emittente fossero state emesse tardivamente rispetto al sorgere del credito e non avevano comportato il versamento dell'imposta ("le fatture in oggetto (...) non

sono mai state pagate nè la relativa IVA è stata versata, come peraltro acclarato in sede di ammissione allo stato passivo del fallimento (Omissis)"). Il giudice di appello ha, poi, ritenuto che le note di rettifica - emesse a seguito di rinuncia al credito - erano state emesse legittimamente e si sarebbero in ogni caso dovute registrare dal Fallimento committente al fine di ridurre l'eccedenza di imposta richiesta a rimborso in proporzione alla quota di credito rinunciata.

5. Propone ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a quattro motivi; resiste con controricorso l'Ufficio. Il ricorrente ha depositato memoria, nonchè istanza di trattazione in pubblica udienza. La causa, originariamente trattata in adunanza camerale, è stata rinviata alla pubblica udienza.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 9 e art. 26 , comma 2, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto correttamente emesse le note di credito per effetto della rinuncia al credito da parte dell'emittente, rinuncia motivata ad avviso dell'emittente in forza dell'intervenuta apertura della procedura concorsuale liquidatoria del committente. Osserva parte ricorrente che la rinuncia unilaterale al credito non costituisce presupposto per l'emissione delle note di variazione (rettifica) IVA, dovendo ritenersi tassativi i casi in cui tali note possano essere emesse; il ricorrente menziona, sotto questo profilo, in casi in cui viene meno il vincolo negoziale, per fatti genetici o successivi al sorgere del titolo (annullamento, risoluzione o rescissione), ovvero il caso della infruttuosità totale o parziale della procedura concorsuale del committente (mancato pagamento), circostanza che non può coincidere con la mera apertura della procedura concorsuale. Nel qual caso l'emissione della nota per rinuncia al credito costituirebbe atto negoziale "extra-ordinem", per cui il curatore del fallimento committente legittimamente non ne ha tenuto conto. Osserva, inoltre, il ricorrente che nessun valore potrebbe attribuirsi al decreto del Giudice Delegato del procedimento concorsuale dell'emittente, avente ad oggetto la mera autorizzazione alla rinuncia al credito.

2. Osserva, sotto un ulteriore profilo, il ricorrente come l'emissione della nota di variazione (rettifica) IVA non possa essere precedente l'infruttuosità del riparto. Nel qual caso, l'emissione della nota di rettifica si rivelerebbe illegittima e dovrebbe essere perseguita a carico dell'emittente, che avrebbe ridotto il suo debito di imposta e non anche a carico del cessionario della prestazione, destinatario della nota di rettifica.

3. Sotto un terzo profilo, il ricorrente deduce (sempre con il primo motivo) che dall'annotamento della nota di rettifica non possa sorgere un credito dell'Ufficio nei confronti della procedura concorsuale, come anche in sede di concordato fallimentare, attesa l'efficacia obbligatoria della procedura nei confronti di tutti i creditori.

4. Con il secondo motivo (sul quale il ricorrente torna diffusamente in memoria, attesa l'evoluzione successiva della giurisprudenza di questa Corte) si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 1442 e 2220 c.c., della L. 27 settembre 2000, n. 212, art. 6, commi 2 e 5, del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 39 , terzo e comma 5, 54, comma 1, 57, comma 1 "nonchè di rilevanti principi di rango primario, costituzionale, Eurounitario e convenzionale", nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'omesso esercizio della potestà di accertamento non preclude la contestazione del credito chiesto a

rimborso. Deduce il ricorrente che tale principio violerebbe i diritti del contribuente, posto che l' art. 2220 c.c. e D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 39 , comma 3 e L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 8 , comma 5, fissano termini massimi di conservazione della documentazione contabile e fiscale; sicchè, l'assenza di termini per l'Ufficio al fine di contestare l'esistenza del credito, associata all'inesistenza di un obbligo ultradecennale di conservazione della documentazione contabile, precluderebbe al contribuente la prova contraria e costituirebbe violazione della L. n. 212 del 2000 , art. 8 , comma 3, nella parte in cui la norma prevede che non possa prorogarsi il termine di prescrizione ordinario stabilito dal codice civile. Il ricorrente paventa, inoltre, la violazione del Diritto dell'Unione, in quanto fonte di effetti discriminatori. Il contribuente chiede di riesaminare il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 5096/2016 (nonchè, in memoria, di quello affermato dalla successiva evoluzione della giurisprudenza di legittimità), fatta propria dal giudice di appello. Osserva come l'indicazione del credito nella dichiarazione IVA funga da richiesta di rimborso, che decorre dalla richiesta e non dall'insorgenza del credito; deduce che il disconoscimento del credito non possa essere differenziato dall'attività di rettifica delle accertate maggiori imposte a debito, per cui l'arresto delle Sezioni Unite incorrerebbe in una sorta di interpretazione abrogativa della disciplina dell'accertamento avente ad oggetto le richieste di rimborso. Con la memoria il ricorrente torna diffusamente su questi temi e solleva questioni di legittimità costituzionale per disparità di trattamento e per violazione del principio di capacità contributiva; formula, infine, istanza di rimessione alla Corte di Giustizia.

5. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di fatti decisivi per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, quali la sussistenza del credito IVA maturato nel 2005 e richiesto a rimborso con la dichiarazione 2012 per l'esercizio 2011. Osserva il ricorrente come non sarebbe stato esaminato il fatto storico dell'esistenza, nell'an e nel quantum, del credito IVA maturato nel 2005, essendosi limitato il giudice di appello a rilevare l'emissione delle note di rettifica originate dalla rinuncia al credito IVA. 6. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 1243 e 1442 c.c., del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 54 , comma 1, art. 56 , comma 1 e comma 2, art. 57 , comma 1 e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 , art. 48-bis, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che il credito IVA potesse essere disconosciuto oltre il periodo di accertamento delle maggiori imposte dovute. Osserva il ricorrente che il giudice di appello avrebbe "confuso" l'obbligo del contribuente di provare l'esistenza dell'eccedenza di imposta con l'onere dell'Ufficio di opporre in compensazione un proprio controcredito. Osserva, in particolare, il ricorrente che la ragione del disconoscimento del rimborso non risiederebbe in una insussistenza dei presupposti del credito stesso, bensì nell'esistenza del controcredito, pari al debito IVA (rectius, alla minore eccedenza di imposta) conseguente alla emissione delle menzionate note di credito, peraltro mai formalizzato in un atto impositivo.

7. Preliminare all'esame del primo motivo si rivela - come osservato nelle conclusioni scritte del Pubblico Ministero - il secondo, sul quale il ricorrente torna diffusamente in memoria. Il motivo è infondato, confermandosi - conformemente alle conclusioni scritte del Pubblico Ministero - la consolidata giurisprudenza a Sezioni Unite di questa Corte, secondo cui, sia in sede di rimborso di imposte dirette (Cass., Sez. U., 15 marzo 2016, n. 5069), sia in sede di rimborso dell'eccedenza IVA detraibile (Cass., Sez. U., 29 luglio 2021, nn. 21765 e 21766), l'Amministrazione finanziaria

può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento o per la rettifica dell'imponibile e dell'imposta dovuta, senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che i termini decadenziali attengono ai soli crediti erariali. Nè può ascriversi a violazione dei diritti costituzionali del contribuente la circostanza che l'attività amministrativa di imposizione risponda a tempi certi, perchè nel caso di specie non si verte in tema di attività impositiva, bensì di diritto di credito del contribuente e del relativo onere della prova.

8. Non osta a tale riguardo il disposto del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 57 , che riferisce la decadenza anche ai crediti da rimborso IVA, in quanto detta norma si riferisce alla sottostima del debito di imposta indotta da accertamenti sul maggior debito - che costituisce contestazione di credito di imposta indotto da ulteriore accertamento e non artificiosa scomposizione dell'eccedenza di imposta, come si insiste a ribadire dal ricorrente in memoria (così risultando manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale sotto il profilo della disparità di trattamento) - non anche dall'insussistenza del credito derivante da una originaria eccedenza di imposta esposta a credito (Cass., Sez. U., n. 21766/2021 , cit.). Nè, ancora, osta la contestazione dell'applicazione del principio civilistico di cui all' art. 1442 c.c., sul quale il ricorrente insiste anche nell'ultimo motivo di ricorso. L'asse portante del richiamato arresto è l'inestensibilità dei termini di decadenza, propri dell'accertamento di maggiori debiti di imposta, alla contestazione delle originarie eccedenze di imposta, che non traggono origine da (non più accertabili) maggiori debiti di imposta, così superandosi anche il profilo di incostituzionalità in relazione alla violazione del principio di capacità contributiva. Nè, infine, può farsi discendere da una inerzia dell'Amministrazione finanziaria nel contestare l'inesistenza del credito il riconoscimento del credito medesimo, bensì, al più - come condivisibilmente hanno osservato le citate Sez. U., n. 21766/2021 - il significato di rifiuto tacito impugnabile.

9. Ulteriormente infondato è l'argomento secondo cui il diniego del rimborso del credito oltre i termini di prescrizione ordinari sarebbe in contrasto con il disposto della L. n. 212 del 2000 , art. 8 , comma 5 (così come il precedente comma tre del medesimo articolo). Tale norma è relativa, ancora una volta, all'accertamento di maggiori obbligazioni tributarie e, quindi, legata a eventuali accertamenti in essere (e non a crediti del contribuente) ed è sotto tale profilo che vi è ultrattività dell'obbligo di conservazione delle scritture contabili, ove l'accertamento si protragga (Cass., Sez. V, 27 febbraio 2023, n. 5899).

10. Parimenti, non può considerarsi precluso l'esercizio del diritto di credito per il fatto che la legge limita a dieci anni l'obbligo di conservazione delle scritture contabili, non potendosi confondere l'obbligo di conservazione della documentazione contabile con l'onere di fornire la prova in giudizio del proprio credito (Cass., Sez. V, 11 settembre 2019, n. 22646 ; Cass., Sez. V, 18 maggio 2018, n. 12291 ; Cass., Sez. I, 18 dicembre 2013, n. 28222). Il creditore che intende far valere un proprio diritto la cui prova rinvenga da documentazione ultradecennale - come, nella specie, trattandosi di credito IVA attinente alla dichiarazione IVA del periodo di imposta 2006 - ha, pertanto, l'onere di conservare la suddetta documentazione anche oltre il termine di cui all' art. 2220 c.c..

11. Nè, inoltre, questo induce un trattamento discriminatorio del contribuente che vanti una mera eccedenza di imposta rispetto al contribuente che presenti crediti inesistenti non più accertabili, trattandosi di situazioni non omogenee, la prima fondata sulla mancata prova dei fatti costitutivi del diritto, la seconda su un (non più emanabile) atto di accertamento di indebite poste a credito.

12. Non coglie nel segno la questione di contrasto con il Diritto dell'Unione del principio di contestazione dei fatti costitutivi del credito oltre termini ragionevoli, in quanto questa possibilità per l'Amministrazione finanziaria costituisce la contropartita dell'assoggettamento della domanda di rimborso IVA a termini di decadenza, cosa che non appare in contrasto con la neutralità dell'imposta (CGUE, 22 dicembre 2022, Hauptzollamt Hamburg, C553/21). Se, difatti, il contribuente può perdere il diritto al rimborso cui abbia astrattamente diritto perchè non esercitato tempestivamente, altrettanto deve dirsi per il caso in cui il contribuente (o il suo cessionario a titolo particolare) eserciti la domanda di rimborso per la quale non possa dimostrare il proprio diritto di credito. Nè può considerarsi in contrasto con il Diritto dell'Unione una normativa che imponga al contribuente oneri non eccessivi per la prova del proprio diritto che non siano quelli di produrre la documentazione a supporto dei relativi fatti costitutivi.

13. Va, dunque, esaminato il primo motivo, al quale si premettono alcune notazioni preliminari. Come risulta analiticamente dal controricorso, il credito oggetto di diniego espresso è quota parte dell'originario credito vantato dal creditore (Omissis) Spa derivante dall'emissione di fatture in esecuzione di un contratto di affitto di azienda. Dalla sentenza impugnata non emerge se il credito ammesso allo stato passivo contemplasse anche l'originario maggior credito in contestazione in questa sede e, quindi, se il credito di (Omissis) Spa fosse stato ammesso al passivo per l'intero, per poi essere rinunciato in corso di procedura, ovvero se (come dedotto dal controricorrente) l'ammissione allo stato passivo del suddetto creditore fosse avvenuta ab origine al netto delle suddette note di credito; nel qual caso, tale maggior credito (per la quota oggetto di rinuncia) non sarebbe mai transitato dallo stato passivo del fallimento, benchè risultante dalla dichiarazione IVA del periodo 2005 precedente la dichiarazione di fallimento. In questo secondo senso pare la statuizione del giudice di appello, come indicato in narrativa, secondo cui l'IVA (genericamente intesa) delle originarie fatture stornate non sarebbe stata mai versata "come peraltro acclarato in sede di ammissione allo stato passivo del fallimento (Omissis)".

14. Entrambi questi scenari in fatto condurrebbero, comunque, a esiti tra loro convergenti. Nel caso in cui il curatore del fallimento del cessionario avesse originariamente ammesso il maggior credito del cedente poi rinunciato, egli si troverebbe nella stessa situazione in cui il credito del cedente fosse stato ammesso allo stato passivo per il minor importo (al netto di quello rinunciato). In entrambi i casi il curatore del fallimento del cessionario avrebbe - in tesi - consentito al creditore cedente (Omissis) di partecipare ai successivi progetti di riparto, per quanto qui rileva, per il solo credito da rivalsa IVA ammesso al passivo. In entrambi i casi - circostanza che si rivelerà decisiva ai fini del giudizio - l'originaria eccedenza di imposta oggetto di rinuncia da parte del creditore (nei limiti della parte rinunciata), ancorchè risultante dalla dichiarazione IVA relativa al periodo anteriore al fallimento, non si sarebbe potuta tradurre in soddisfacimento del credito da rivalsa per la parte rinunciata.

15. Si premette, inoltre, che il caso di specie è diverso da quello secondo cui l'atto con il quale le parti si accordino successivamente all'operazione per rinunciare ai rispettivi crediti sarebbe atto soggetto a IVA (circostanza nella quale viene in gioco il D.P.R. n. 633 cit., art. 26, comma 3), sul presupposto che l'assunzione del reciproco obbligo di non fare implicherebbe reciproche attribuzioni patrimoniali e si configurerebbe, pertanto, quale prestazione di servizi (Cass., Sez. V, 28 gennaio 2022, n. 23668; Cass., 1 ottobre 2018, n. 23668). Tali precedenti riguardano il differente e controverso tema del trattamento impositivo della transazione (senza specificazione della natura traslativa o dichiarativa) secondo lo schema delle obbligazioni di non fare (o delle pattuizioni di impegno negativo), laddove nel caso di specie è accertato che la rinuncia sia stata meramente abdicativa del credito originario di cui era titolare il creditore del fallimento. La rinuncia è risultata, difatti, strumentale all'ammissione del residuo credito allo stato passivo (ovvero, in ipotesi, alla riduzione dell'originario maggior credito, ove ammesso), rinuncia che non può, in quanto tale, costituire per il curatore fonte di obbligazioni a suo carico, ancorchè negative, non trovando tali obbligazioni luogo nel procedimento di formazione dello stato passivo. Nè è stato allegato che il curatore del fallimento abbia (contestualmente o precedentemente alla formazione dello stato passivo) assunto obbligazioni negative di alcun genere nei confronti del creditore; obbligazioni che, in ogni caso, avrebbero richiesto l'autorizzazione da parte degli organi di vigilanza della procedura, alla stregua di atti di straordinaria amministrazione del curatore.

16. La questione riguarda, pertanto, l'effetto che ha sulla originaria detrazione spettante al cessionario insolvente, risultante dalla dichiarazione IVA del periodo anteriore al fallimento, la rinuncia abdicativa al credito da parte del creditore cedente e, in particolare, se, emessa la nota di variazione da parte del cedente in caso di rinuncia (ancorchè parziale) al credito, il cessionario abbia l'obbligo di registrarla a termini del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 26 , comma 2, nella formulazione pro tempore anteriore alla novella della L. 28 dicembre 2015, n. 208 . Parte ricorrente, in relazione al primo profilo del primo motivo, muove due ordini di contestazioni, il primo di natura formale, relativo alla mancata previsione della rinuncia al credito tra le ipotesi per cui è prevista l'emissione della nota di rettifica; il secondo rilievo è di natura sostanziale e attiene alla non riconducibilità della rinuncia al credito agli altri casi per i quali è ammessa l'emissione della nota di rettifica da parte del cedente. Dalla estraneità, in questo caso, della nota di variazione allo schema tipico della stessa e alla sua funzione, il ricorrente ne fa discendere la natura extra ordinem (pag. 15 ricorso), dalla quale conseguirebbe ad avviso del ricorrente l'inesistenza dell'obbligo di registrazione a carico del cessionario.

17. Dispone in proposito l' art. 90 , par. 1 Dir. 2006/112/CE che la base imponibile è ridotta in caso di "annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione" alle condizioni stabilite dagli Stati membri. Il paragrafo 2 prevede che in caso di "non pagamento totale o parziale" gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1. L'art. 185, par 1 della medesima Direttiva prevede che "la rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo". Il comma 2 del paragrafo 2 dell'art. 185 prevede, in termini analoghi al par. 2 dell'art. 90, che "in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono

tuttavia esigere la rettifica". Le due disposizioni vanno interpretate congiuntamente e in modo tra loro coerente, nel senso che alla riduzione della base imponibile per il cedente (art. 90 Dir. 2006/112/CE) consegue la rettifica della detrazione ex art. 185 dir. ult. cit. per il cessionario, rappresentando tali disposizioni due facce di una medesima operazione economica (CGUE, 15 ottobre 2020, E., C335/19, punto 27; CGUE, febbraio 2018, T-2, C-396/16, punto 35; Cass., Sez. V, 21 marzo 2023, n. 14856 ; Cass., Sez. V, 11 settembre 2020, n. 18837).

18. Si rileva, inoltre, come le due disposizioni appaiono sostanzialmente identiche alla formulazione delle analoghe disposizioni della precedente Direttiva 77/388/CEE (che è propriamente la direttiva applicabile al caso di specie, trattandosi di eccedenza IVA del periodo di imposta 2005), e in particolare all'art. 11, lett. C), par. 1 (corrispondente all' art. 90 Dir. n. 2006/112/CE) e all'art. 20, par. 1, lett. b) (corrispondente all' art. 185 Dir. n. 2006/112/CE).

19. Le due norme (per ciascuna delle due direttive) non appaiono del tutto sovrapponibili quanto alla loro formulazione letterale. La lettura integrata di entrambe le norme, secondo l'interpretazione data dalla Corte di Giustizia, induce a ritenere, comunque, che il presupposto per la riduzione della base imponibile sia lo stesso della rettifica della detrazione, ossia casi in cui vi siano stati mutamenti dell'originaria operazione economica verificatisi successivamente alla operazione stessa, nei quali si riduce per il cedente la base imponibile e, di converso, per il cessionario la detrazione conseguente.

20. Osservandosi la norma di diritto interno, nella formulazione pro tempore (D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 26 , comma 2), si nota che tale disposizione è, a sua volta, leggermente difforme dalla disciplina armonizzata, in quanto prevede l'emissione di nota di variazione dell'imponibile nei casi di "nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente". Come emerge dalla formulazione della norma, i casi in cui può essere emessa la nota di variazione dell'imposta, ricomprendono (oltre alla nullità del contratto) anche casi "simili", ulteriori a quelli espressamente indicati.

21. Operandosi la lettura integrata delle disposizioni delle due direttive (come suggerito dalla Corte di Giustizia), si evince come la disciplina armonizzata contenga una formulazione normativa che consente una interpretazione estensiva dei casi in cui è possibile una riduzione della base imponibile per il cedente e per i quali, al contempo, scatta l'obbligo per il cessionario di ridurre la detrazione. Milita, in primo luogo, la circostanza che presupposto per il mutamento della detrazione a valle (e per la riduzione della base imponibile a monte) è il mutamento degli elementi che hanno determinato la base imponibile (art. 185, par. 1, Dir. 112 cit.), espressione questa ad ampio spettro, incentrata su fatti di rilievo economico e non limitata a determinate ipotesi negoziali di carattere giuridico. Ciò è reso evidente dal fatto che l' art. 185 Dir. 2006/112/CE (ma già l' art. 20 , par. 1, lett. b) Dir. 77/388/CEE) utilizza la locuzione "in particolare" nel caso di annullamento di acquisti o riduzioni di prezzo, locuzione che indica che i casi ivi descritti non costituiscono un elenco esaustivo (CGUE, 9 giugno 2016, Wolfgang und Dott. Wilfried Rey Grundstucksgemeinschaft, C-332/14, punto 38). Questa interpretazione è ulteriormente corroborata, secondo il Diritto dell'Unione, sia dal rilievo secondo cui l' art. 184 Dir.

2006/112/CE definisce il sorgere dell'obbligo di rettifica IVA nel modo più ampio possibile (la cui formulazione non esclude a priori alcuna ipotesi di detrazione indebita), sia dalla considerazione secondo cui la portata generale dell'obbligo di rettifica è deducibile indirettamente dal fatto che un elenco espresso riguarda le sole eccezioni al principio indicate nell' art. 185 , paragrafo 2 Dir. 2006/112/CE (CGUE, 6 ottobre 2022, UAB, C-293/21, punto 46, CGUE, 18 maggio 2021, Skelleftea Industrihus, C-248/20, punto 43; CGUE, 17 settembre 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, punto 31; CGUE, 11 aprile 2018, SEB bankas, C 532/16, punto 33).

22. Questa interpretazione, che esclude la tassatività delle ipotesi di emissione della nota di rettifica, è conforme alla funzione cui assolve la disciplina della rettifica delle detrazioni, che è quella (prettamente economica) di aumentare la precisione delle detrazioni al fine di assicurare la neutralità dell'IVA, di modo che le operazioni effettuate allo stadio precedente continuino a dar luogo al diritto di detrazione soltanto nei limiti in cui servono a fornire prestazioni soggette ad una tale imposta (CGUE, 10 ottobre 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, punto 34; CGUE, 4 ottobre 2010, PIGI, C-550/11, punto 25; CGUE, 15 dicembre 2005, Centralan Property, C-63/04, punto 57), non potendosi escludere che un determinato fenomeno economico sia escluso dall'emissione della nota di rettifica, ancorchè non inquadrabile in predeterminate categorie giuridiche.

23. In altri termini, ciò che occorre, secondo il Diritto dell'Unione, ai fini dell'emissione della nota di rettifica è che sia possibile istituire un rapporto stretto e diretto tra il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte e l'utilizzazione dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni tassate a valle (CGUE, 4 maggio 2023, Balgarska t.k., C127/22, punto 29; CGUE, 26 novembre 2020, Sogard Fastigheter, C787/18, punto 52; CGUE, 10 ottobre 2013, Pactor Vastgoed, C 622/11, punto 34), essendo la detrazione posta a salvaguardia del principio di neutralità.

24. Se ne deve dedurre che la norma di diritto interno, nella parte in cui prevede che la nota di variazione dell'imponibile (rettifica) sia consentita non solo nei casi espressamente indicati dalla norma medesima e dalla disciplina Eurounitaria, ma anche in casi simili (D.P.R. n. 633 cit., art. 26, comma 2), sia conforme al Diritto dell'Unione, che parallelamente indica alcuni dei casi "in particolare", consentendo l'emissione di note di variazione anche in casi non espressamente previsti dalla legge, già oggetto di specificazione non esaustiva da parte della disciplina armonizzata. Principio, questo, già fatto proprio da questa Corte, ove ha osservato che la disciplina della riduzione della base imponibile (nella specie, quella della Dir. 77/388/CEE qui applicabile), si connota "per una maggiore capacità espansiva in quanto non considera solo fattispecie riconducibili al rapporto contrattuale, ma si sofferma anche su fenomeni eminentemente economici - laddove parla in modo, non altrimenti circostanziato, di "riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata" (Cass., Sez. V, 16 ottobre 2015, n. 20964).

25. La norma interna, in coerenza con la disciplina armonizzata, non istituisce, pertanto, un catalogo chiuso dei casi di riduzione della base imponibile, che, quindi, non possono costituire casi tassativi. Ciò che rileva è la circostanza che siano "mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni" (art. 185), e ciò può avvenire esemplificativamente nei casi previsti dalle suddette disposizioni, ossia annullamento (artt. 90 e 185), recesso o

risoluzione (art. 90), riduzioni di prezzo (artt. 90 e 185) o mancato pagamento (artt. 90 e 185) o anche in casi simili (D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 26).

26. Si pone, quindi, il tema se la rinuncia al credito costituisca caso simile a quelli espressamente previsti nel D.P.R. n. 633 cit., art. 26. Nel far ciò, deve porsi attenzione ai requisiti sostanziali per l'emissione della nota di rettifica e alla funzione di tale documento. Come si è visto supra (punto 23), il regime della rettifica delle detrazioni (artt. 184 e 186 Dir. 2006/112/CE cit., ma già i menzionati artt. 11 e 20 Dir. 77/388/CEE) ha la funzione di assicurare la neutralità dell'IVA, di modo che le operazioni effettuate allo stadio anteriore (a monte) continuino a dare luogo a diritto alla detrazione soltanto nei limiti in cui esse servano a fornire prestazioni soggette a tale imposta, così istituendo "un rapporto stretto e diretto tra il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte e l'utilizzazione dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni tassate a valle" (CGUE, C-127/22, cit. CGUE, 6 ottobre 2022, UAB "Vittamed technologijos", C-293/21, punto 45; CGUE, C-622/11, cit.).

27. Come efficacemente osservatosi in dottrina, la detrazione sta e cade nella misura in cui assicura e assolve il soddisfacimento del credito privatistico del cedente da rivalsa nei confronti del cessionario. La rivalsa (in favore del cedente) è strettamente legata all'operatività della detrazione (in favore del cessionario). Rivalsa e detrazione si trovano, nel rispetto del principio di neutralità, in relazione di perfetta simmetria (o di corrispondenza biunivoca), la cui insorgenza è assimilabile a una sorta di binomio ("binomio rivalsa-detrazione"). La rivalsa è, difatti, un obbligo giuridico del cedente, essendo nullo ogni patto contrario D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 18, comma 1, (Cass., Sez. V, 9 agosto 2023, n. 24220) e sorge indipendentemente dall'assolvimento da parte del cedente agli obblighi tributari. Il diritto del cedente a essere soddisfatto dell'obbligazione di rivalsa viene, poi, tutelato in caso di inadempimento da parte del cessionario dal riconoscimento di un privilegio speciale di settimo grado di cui all' art. 2758 c.c. sul patrimonio del cessionario. All'atto dell'addebito della rivalsa, insorge per il cessionario il diritto alla detrazione, finalizzato ad assicurare al cessionario la neutralità dell'imposta quale effetto dell'obbligatorio addebito della rivalsa.

28. E' in questa logica che va intesa la disposizione relativa all'emissione delle note di rettifica/variazione nel caso in cui la rettifica faccia seguito alla rinuncia al credito. Dispone in proposito D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 26 , comma 2, pro tempore, che ove un'operazione per cui sia stata emessa fattura viene meno in tutto o in parte, ovvero viene ridotto l'ammontare imponibile per effetto di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e altre situazioni estranee alla volontà contrattuale delle parti, ovvero per mancato pagamento dovuto a procedure concorsuali o esecutive rimaste infruttuose, ovvero ancora in caso di accordi previsti contrattualmente (applicazione di abbuoni o sconti di cui vi sia prova documentale), l'emittente ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, con ciò onerando il cessionario che abbia già registrato l'operazione a registrare la corrispondente variazione in diminuzione della detrazione IVA. 29. La rettifica opera per eventi che colpiscono l'operazione economica per fatti indipendenti dalla volontà dei contraenti (risoluzione, annullamento, revoca, rescissione, oltre che per mancato pagamento totale o parziale: Cass., Sez. V, 22 ottobre 2019, n. 26894), ma anche laddove si tratti di eventi che conseguano all'applicazione di una previsione contrattuale, come in caso di sconto ab origine pattuito tra le parti (Cass., Sez. VI, 13 gennaio

2017, n. 815 ; Cass., Sez. V, 15 giugno 2021, n. 16829), ove vi sia prova di un accordo sottostante alla riduzione della base imponibile (Cass., Sez. V, 28 marzo 2022, n. 9996 ; Cass., Sez. V, 14 ottobre 2021, n. 27953 ; Cass., Sez. V, 12 dicembre 2011, n. 26513).

30. A questi casi si aggiunge - secondo altra giurisprudenza di questa Corte - il caso dello scioglimento del contratto per mutuo dissenso (Cass., Sez. V, 6 ottobre 2011, n. 20445). Pur non essendo tale caso espressamente previsto dal D.P.R. n. 633 cit., art. 26, esso costituisce uno di quei casi "simili" per venir meno degli effetti del vincolo negoziale di natura giudiziale e realizza, ugualmente, gli effetti del mutamento degli "elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni", nel rispetto della disciplina armonizzata.

31. Tutti questi casi hanno in comune la circostanza che, per effetto del verificarsi di tali eventi, viene meno ex post, in termini più generali, il diritto del contribuente emittente a esercitare la rivalsa sul cessionario. Si tratta di casi differenti dall'analogo caso in cui il mancato pagamento consegue all'esito infruttuoso di una procedura esecutiva o concorsuale (Cass., Sez. V, 27 gennaio 2014, n. 1541). Nei primi casi, difatti, viene meno a posteriori la possibilità di far valere il credito da rivalsa per venir meno dell'operazione contrattuale sottostante l'emissione della fattura. Nel secondo caso, l'operazione rimane in piedi, ma il relativo credito di rivalsa diviene parzialmente o totalmente inesigibile per esaurimento delle fonti patrimoniali del cessionario, benchè nel rispetto delle regole di graduazione (art. 2758 c.c., cit.).

32. Ciò che va, in ogni caso, evidenziato per tutte queste ipotesi è che la nota di rettifica consente il riequilibrio per il cedente tra insorgenza del debito di imposta e mancato assolvimento della rivalsa. Che questa rivalsa non venga esercitata per un evento che incida sul vincolo negoziale, ovvero per accordo tra le parti, ovvero ancora per inesigibilità del credito medesimo, la nota di rettifica ha la finalità di riequilibrare il "binomio" infranto rivalsa-detrazione. In tutti questi casi di riduzione della base imponibile, all'esito dei quali si fa luogo all'emissione della nota di rettifica da parte del cedente, fa pendant la registrazione della nota medesima da parte del cessionario, volta a riequilibrare - in ossequio al principio di neutralità - per il soggetto a valle della catena distributiva il mancato assolvimento della rivalsa, registrazione che si traduce in perdita della detrazione.

33. E' in questa prospettiva che va inquadrato il caso della nota di rettifica che faccia seguito alla rinuncia al credito e, in specie, ove la rinuncia intervenga nei confronti di una procedura concorsuale liquidatoria. La rinuncia abdicativa costituisce atto di remissione del debito, in quanto causa di estinzione delle obbligazioni. Se la remissione è indice di volontà abdicativa del creditore anche in caso di comportamento tacito, purchè inequivoco (Cass., Sez. III, 25 novembre 2021, n. 36636 ; Cass., Sez. III, 14 dicembre 2020, n. 28439), a maggior ragione lo è ove la rinuncia sia espressa. Nel qual caso, la rinuncia, ove comunicata alla controparte, produce i suoi effetti e non è più revocabile (Cass., Sez. III, 13 dicembre 2016, n. 25508). La rinuncia al credito comporta, pertanto, anche la perdita del credito da rivalsa per il cedente e, di converso, comporta la perdita della detrazione per il cessionario.

34. Ciò è tanto più vero per la rinuncia che pervenga al curatore in sede di formazione dello stato passivo, in quanto il curatore - stante la rinuncia al maggior credito - pur rinvenendo nella dichiarazione IVA del periodo ante fallimento il proprio debito da rivalsa (per il quale potrebbe

esercitare la detrazione) - non vedrà opposto quel credito al concorso formale e non potrà (stante la cristallizzazione dei crediti operata dallo stato passivo sui piani di riparto successivi) neanche astrattamente collocarlo nei piano di riparto. A fronte della perdita, per il cedente, della possibilità di vedersi pagata la rivalsa da parte del cessionario e della conseguente emissione della nota di rettifica, il curatore del cessionario non assolverà più quel credito (che credito non è in termini concorsuali perchè non ammesso al concorso dei creditori) e, conseguentemente non potrà più esercitare la relativa detrazione.

35. Questa perdita della detrazione avviene ben prima e indipendentemente dall'esito infruttuoso della procedura concorsuale liquidatoria. Se, difatti, la rettifica per mancato pagamento dipende dall'andamento dei piani di riparto (per cui presuppone l'opponibilità al concorso formale del credito IVA del cedente), o quanto meno dall'andamento ragionevole dei piani di riparto (CGUE, 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/17, punti 22-23; CGUE, 8 maggio 2019, A-Pack, C-127/18, punto 20), dai quali desumere prospetticamente l'inesigibilità (totale o parziale) conseguente all'esaurimento ex post delle fonti dell'impresa, nel caso della rinuncia al credito la perdita della rivalsa, presupposto della perdita della detrazione, avviene a un momento anteriore. La perdita della detrazione consegue, difatti, all'impossibilità di assolvimento della rivalsa, essendo risultato inopponibile (o comunque non ammesso) il relativo credito privilegiato ex art. 2758 c.c. al concorso formale, che, quindi, non entrerà ex ante nei riparti.

36. Vero è che in caso di rinuncia l'operazione negoziale non viene meno (come osserva nelle proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero). Ma quella operazione, pur ancora virtualmente in essere, comporta per il cedente la perdita del diritto di rivalsa, il cui credito esce dal proprio patrimonio, come anche notato dal Pubblico Ministero, perdita del diritto di rivalsa che comporta - per principio di neutralità - la perdita della detrazione per il cessionario.

37. Deve, pertanto, ritenersi, che la rinuncia al credito, specie ove pervenga in sede di formazione dello stato passivo, non è affatto dissimile dai casi di risoluzione, rescissione, annullamento, ovvero scioglimento per mutuo dissenso dell'originario contratto (ovvero del vincolo negoziale che obbliga il cessionario ad adempiere il proprio credito, anche da rivalsa), in quanto in tutti questi casi il credito, per la parte rinunciata (compreso il credito da rivalsa), non potrà essere in alcun modo soddisfatto dal cessionario insolvente. Si verifica, in caso di rinuncia al credito, uno di quegli eventi in base ai quali, successivamente alla conclusione della transazione, una parte o la totalità della controprestazione non potrà più, in modo definitivo, essere percepita dal cedente (CGUE, 6 ottobre 2021, Boehringer, C717/19, punto 61) per cui costituisce mutamento degli "elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni". La rinuncia è, quindi, classificabile tra i casi simili (D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 26) a quelli previsti esemplificativamente dall' art. 185 , par. 1, Dir. 2006/112/CE , per i quali il cedente è facoltizzato ad emettere la nota di rettifica e il cessionario è onerato a registrarla, perdendo il diritto alla detrazione in relazione a quella operazione economica.

38. Al curatore del fallimento, per far valere l'eccedenza di imposta IVA, non sarebbe stato possibile invocare il solo fatto che la stessa risultasse dalla dichiarazione IVA del periodo di imposta anteriore alla dichiarazione di fallimento. A fronte, pertanto, della rinuncia al credito da

parte del creditore e dell'invio della nota di variazione, il curatore del fallimento aveva l'onere di registrarla, al fine di riequilibrare l'esercizio della detrazione al credito da rivalsa astrattamente ad adempiersi. Deve, pertanto, enunciarsi il seguente principio di diritto:

"la rinuncia unilaterale al credito da parte di un creditore di una procedura concorsuale che pervenga all'organo gestore della procedura costituisce presupposto per il creditore per l'emissione di nota di rettifica ai fini IVA, essendo ascrivibile a una delle ipotesi di mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in quanto preclude l'assolvimento del credito da rivalsa nei confronti del cedente; per l'effetto, la nota deve essere registrata dal cessionario insolvente ai fini della rettifica della detrazione".

La sentenza impugnata ha fatto corretta applicazione del suddetto principio.

39. Infondati sono, inoltre, gli ulteriori profili del primo motivo. Quanto alla precocità della nota di rettifica rispetto al piano di riparto - in disparte l'inammissibilità dell'estraneità del suddetto profilo rispetto alla ratio decidendi, essendo la nota di rettifica fondata non sul mancato pagamento del credito ma sulla rinuncia unilaterale allo stesso - l'emissione della nota di rettifica per mancato pagamento da parte di una procedura concorsuale e, quindi, per riduzione della base imponibile per omesso pagamento, non può essere subordinata all'infruttuosità di una procedura concorsuale (CGUE, 23 novembre 2017, Di Maura, punto 29; Cass., Sez. V, 16 novembre 2020, n. 25896) e alla conseguente predisposizione del piano di riparto finale. D'altro canto, l'inesigibilità del credito atteneva ai motivi, ossia alle ragioni soggettive per le quali il cedente si era determinato a rinunciare al credito, motivi che appaiono irrilevanti.

40. Parimenti infondato è, infine, l'ultimo profilo dedotto con il primo motivo, in quanto in questo caso non si verte in tema di cristallizzazione del debito fiscale (che si tratti di concordato preventivo o fallimentare), bensì della distribuzione di attivo e, in particolare, di distribuzione di risorse ai creditori derivanti dalla liquidazione di una eccedenza di imposta, nei limiti di quanto accertato in sede di concorso formale.

41. La sentenza impugnata ha, pertanto, fatto corretta applicazione dei suddetti principi. Il terzo motivo del ricorso è assorbito, così come sono assorbite le questioni di inammissibilità del motivo medesimo per omessa trascrizione da parte del ricorrente dei documenti cui lo stesso si riferisce.

42. Il quarto motivo è inammissibile, in quanto le questioni trattate dal ricorrente non trovano riscontro - come correttamente dedotto dal controricorrente - nella sentenza impugnata. Qualora una questione giuridica, implicante un accertamento di fatto, non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che la proponga in sede di legittimità, onde non incorrere nell'inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, per consentire alla Corte di controllare ex actis la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la censura stessa (Cass., Sez. VI, 13 dicembre 2019, n. 32804 ; Cass., Sez. II, 24 gennaio 2019, n. 2038).

43. Nè le argomentazioni contenute in memoria sono idonee a superare l'eccezione di novità articolata dal controricorrente, in quanto dalla trascrizione delle deduzioni del ricorrente (pag. 14 memoria) emerge che la questione dedotta nel merito atteneva alla non contestabilità del credito se non nei termini di decadenza dall'accertamento.

44. Il ricorso va, pertanto, rigettato, con spese regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo, oltre al raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento delle spese in favore del controricorrente, che liquida in complessivi Euro 35.000,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , art. 13 comma 1-quater, inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228 , art. 1 , comma 17, per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza