



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ANGELINA-MARIA PERRINO	Presidente
GIOVANNI LA ROCCA	Consigliere
TANIA HMELJAK	Consigliere
FRANCESCO FEDERICI	Consigliere
GIACOMO MARIA NONNO	Relatore

ha pronunciato la seguente

Oggetto:

TRIBUTI - IVA - RIMBORSO.

Ud.13/05/2025 PU

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 514/2024 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587), che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

██████████ elettivamente domiciliato in ROMA, VIA CESARE
██████████ presso lo studio dell'avvocato ██████████
██████████ che lo rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso la SENTENZA di CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO
MOLISE n. 272/20/23 depositata il 04/10/2023.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 13/05/2025
dal Consigliere GIACOMO MARIA NONNO.

Udita la requisitoria del P.G., in persona del sostituto procuratore generale
dott. Mauro Vitiello, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Sentiti l'avv. ██████████ per la ricorrente e l'avv. ██████████
██████████ per la controricorrente.



FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 272/02/2023 del 23/10/2023, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise (di seguito CGT2) respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 212/02/20 della Commissione tributaria provinciale di Isernia (di seguito CTP), che aveva accolto il ricorso del sig. ██████ nei confronti di un diniego di rimborso per IVA relativa all'anno d'imposta 2018.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, il diniego conseguiva ad una richiesta di rimborso presentata «dopo circa dieci anni dalla emissione delle fatture a carico delle società ██████ Spa e ██████ Spa riferite all'anno 2008 per prestazioni di servizi comprendenti Iva pari ad € 241.466,00 in seguito alla emissione di relative note di variazione».

1.1.1. Le succitate società erano state ammesse alla procedura di Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, con la nomina dei commissari straordinari per la gestione delle stesse. Nella prospettazione dell'Ufficio le note di variazione sarebbero state emesse in violazione del disposto di cui all'art. 26, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA).

2. La CTR respingeva l'appello di AE evidenziando che: a) «in base ai principi sanciti dalla Corte di Giustizia UE di cui alla sentenza n. C-246/2016 del 23/11/2017, non [era] più necessario attendere la chiusura della procedura concorsuale ma basta[va] che il soggetto passivo (debitore) segnala[sse] in qualche modo una ragionevole probabilità che il debito non ven[isse] saldato. Indi per accordare il diritto alla riduzione della base imponibile [era] sufficiente che il soggetto passivo evidenzi[asse] l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non [fosse] saldato, anche a rischio che la base imponibile [fosse] rivalutata al rialzo nell'ipotesi in cui il pagamento avven[isse] comunque (Cass. n.



25896/2020)»; b) la legislazione italiana si era adeguata a tale orientamento, a far data dal 25/05/2021, veniva introdotto l'art. 26, comma 3 *bis*, del decreto IVA che così recitava: «per le procedure concorsuali avviate a decorrere dal 26/05/2021 è possibile emettere nota di accredito IVA in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte da parte del cessionario o committente, dalla data in cui il debitore è assoggettato ad una procedura concorsuale»; c) in questo contesto, nel caso in esame, in cui la procedura durava da anni, vi era la certezza che le fatture non sarebbero state mai liquidate, posto che il ricorrente aveva ottenuto certificazione dai commissari delle procedure dalle quali si evinceva che non sussistevano previsioni di riparto in favore dei creditori concorsuali chirografari, qual era il contribuente, in quanto l'attivo realizzato e quello da realizzare avrebbe coperto solo parzialmente i crediti privilegiati e in prededuzione.

1. AE impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a un unico motivo, illustrato da memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

2. [REDACTED] resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso AE contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 26 del decreto IVA e dell'art. 11, parte C, § 1, secondo comma, della direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 (cd. sesta direttiva), come interpretato dalla sentenza della Corte di Giustizia Europea del 23 settembre 2017 in causa C-246/16, per avere la CGT2 erroneamente applicato retroattivamente le modifiche normative al decreto IVA apportate dal d.l. 26 maggio 2021, n. 73, conv. con modif. nella l. 23 luglio 2021, n. 106 (cd. decreto sostegni *bis*).



1.1. Invero, nella prospettazione di AE la superiore disciplina troverebbe applicazione con riferimento alle procedure concorsuali aperte a far data dal 26/05/2021, data di entrata in vigore del decreto stesso, con esclusione di ogni efficacia retroattiva. Di conseguenza, dovendo applicarsi il previgente testo dell'art. 26 del decreto IVA, il contribuente avrebbe potuto emettere una nota di variazione in diminuzione e recuperare l'IVA soltanto a seguito dell'esito infruttuoso conseguente allo svolgimento della procedura concorsuale.

2. Il motivo è infondato.

2.1. In termini generali, va ricordato che il cedente è tenuto al pagamento dell'imposta per il semplice fatto che la stessa sia indicata in fattura, anche in assenza di operazione imponibile (cfr. Cass. n. 13091 del 30/06/2020, che fa riferimento ad un consolidato orientamento della Corte di giustizia). Tuttavia, la base imponibile dell'IVA deve essere necessariamente ragguagliata al corrispettivo realmente ricevuto dal soggetto passivo e l'Amministrazione finanziaria non può riscuotere a tale titolo un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo.

2.2. Di qui la previsione dell'art. 90, § 1, della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA), in tutto corrispondente all'art. 11, parte C, della sesta direttiva, che obbliga gli Stati membri a ridurre la base imponibile e, quindi, l'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo, ogni volta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non sia da lui percepita.

2.3. Dopo alterne vicende (si fa riferimento all'art. 1, commi 126 e 127, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, che aveva introdotto nel nostro ordinamento una disciplina analoga a quella di cui subito si dirà; disposizione poi abrogata dall'art. 1, comma 567, lettera d), della legge 11 dicembre 2016, n. 232) il nostro ordinamento ha da ultimo recepito la previsione di cui alla disposizione citata operando una modifica all'art. 26



del decreto IVA. Invero, l'art. 18 del d.l. 25 maggio 2021, n. 73 (cd. Decreto Sostegni-bis), conv. con modif. nella l. 23 luglio 2021, n. 106, ha introdotto, tra l'altro, un nuovo terzo comma *bis*. Ne consegue che la disciplina dell'art. 26 del decreto IVA, applicabile dal 25/07/2021, è attualmente la seguente:

«(...) 2. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.

3. La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.

3-bis. La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:

a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267; b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose. (...)».



2.3.1. In buona sostanza, il terzo comma *bis* dell'art. 26 del decreto IVA consente la procedura di variazione per l'ipotesi in cui sia venuta meno la prestazione (secondo comma) entro un anno dall'assoggettamento del debitore ad una procedura concorsuale.

2.4. Se è vero che la fattispecie di cui ci si occupa esula dal regime applicativo della disposizione richiamata in quanto antecedente all'entrata in vigore delle modifiche (25/07/2021), sicuramente non aventi efficacia retroattiva, ritiene, tuttavia, questa Corte che il diritto al rimborso del contribuente si fonda legittimamente sulla normativa europea per come interpretata dalla Corte di giustizia, così come correttamente ritenuto dalla CGT2. Valgano le seguenti considerazioni.

2.5. Come evidenziato da Cass. n. 25795 del 01/09/2022, la giurisprudenza unionale ha chiarito che le formalità che i soggetti passivi devono adempiere per esercitare, di fronte alle autorità tributarie, il diritto di procedere a una riduzione della base imponibile dell'IVA sono quelle che consentono di dimostrare che, successivamente alla conclusione dell'operazione, una parte o la totalità della controprestazione non potrà più, in modo definitivo, essere percepita (CGUE, causa C-398/20, *Elvospol* s.r.o., punto 27). E spetta ai giudici nazionali verificare che tale limite sia rispettato nel caso delle formalità richieste dallo Stato membro interessato (CGUE, causa C-672/17, *Tratave*, *cit.*, punto 34 e la giurisprudenza ivi citata).

2.5.1. In particolare, una condizione che subordina la riduzione della base imponibile in caso di non pagamento, all'insinuazione, da parte del soggetto passivo, del credito insoluto nel procedimento fallimentare instaurato nei confronti del debitore, è, in via di principio, idonea a contribuire sia ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, sia ad eliminare il rischio di perdita di entrate fiscali, e persegue dunque i legittimi obiettivi enunciati all'art. 90, § 1, e all'art. 273 della direttiva IVA (CGUE, causa C-588/10, *Kraft Foods Polska*, punti 32 e 33;



CGUE, causa C-146/19, *SCT d.d.*, in amministrazione fallimentare, punto 38).

2.5.2. Una tale condizione, o una condizione simile, si rende ultronea soltanto qualora il soggetto passivo dimostri che, anche se l'avesse rispettata, il credito non sarebbe stato comunque riscosso: in tal caso, anche rispettandola, nessun pregiudizio supplementare per lo Stato avrebbe potuto essere evitato (CGUE, causa C-146/19, *cit.*, punto 40). Pur sempre occorre, tuttavia, la prova della definitività della riduzione degli obblighi del debitore del soggetto passivo. Lo stesso fine potrebbe essere perseguito qualora il soggetto passivo evidenziasse 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 (CGUE, causa C-246/16, *Di Maura*, punto 27; CGUE, causa C-242/18, *Unicredit Leasing EAD*, punto 62; CGUE, causa C-398/20, *cit.*, punto 30); al punto che la giurisprudenza unionale è arrivata a stabilire che l'art. 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni (CGUE, causa C-246/16, *cit.*, richiamata anche da Cass. n. 25896 del 16/11/2020). Spetta, tuttavia, in ogni caso alle autorità nazionali stabilire, nel rispetto del principio di proporzionalità e sotto il controllo del giudice, quali siano le prove che in tali ipotesi il soggetto passivo deve fornire.

2.5.3. A ciò può aggiungersi che, indipendentemente dal suo recepimento nell'ordinamento italiano, l'art. 90, § 1, della direttiva IVA può essere direttamente applicato, come stabilito anche da CGUE 29 febbraio 2024, causa C-314/22, *Consortium Remi Group AD*, pur avendo lo Stato italiano usufruito della deroga prevista dall'art. 90, § 2, della direttiva IVA. Ne consegue che, allorquando si verifichi una situazione di



rilevante incertezza non contemplata dalle norme statali è autorizzata un'applicazione diretta dell'art. 90, § 1.

2.6. Applicando i superiori principi di diritto alla fattispecie, deve ritenersi che l'Amministrazione finanziaria abbia riscosso dal sig. [REDACTED] che non ha ottenuto alcun pagamento da parte dei suoi debitori, un importo superiore a titolo di IVA rispetto a quello dallo stesso percepito. Il contribuente, pertanto, ha legittimamente esercitato il proprio diritto ad ottenere il rimborso a seguito della cessazione dell'attività.

2.6.1. In particolare, deve essere nella specie disapplicata la previsione per la quale il contribuente avrebbe dovuto attendere la chiusura delle procedure di amministrazione straordinaria dei propri debitori per ottenere il rimborso, posto che dette procedure hanno una durata ultradecennale (ritenuta irragionevole da CGUE, causa C-246/16, *cit.*). Del resto, il contribuente aveva inizialmente atteso l'esito delle procedure concorsuali, così come previsto dalla legge nazionale, ma, tenuto conto della cessazione dell'attività e dell'accertamento di fatto contenuto in sentenza sulla certezza del non conseguimento di alcuna utilità, in base alla dichiarazione dei Commissari straordinari in ordine alla sostanziale impossibilità di vedere soddisfatto il proprio credito in sede di distribuzione dell'attivo, ha legittimamente richiesto il rimborso dell'imposta all'Erario senza attendere la definizione della procedura.

2.6.2. In proposito, non rileva che la procedura concorsuale in cui il contribuente si sia insinuato al passivo sia un'amministrazione straordinaria e non un fallimento (oggi liquidazione giudiziale). Sotto un primo profilo, il presupposto di entrambe le procedure è pur sempre la situazione di insolvenza in cui si è venuto a trovare il debitore (cfr. in proposito Cass. n. 25897 del 16/11/2020; tanto ciò è vero, che il nuovo art. 26, terzo comma *bis*, del decreto IVA fa riferimento generico alle procedure concorsuali, tra cui rientra, dunque, anche l'amministrazione straordinaria); secondariamente, come evincibile dalla relazione dei



Commissari straordinari prodotta in atti, l'attività della procedura era ormai meramente liquidatoria, essendo cessata l'attività d'impresa: il che giustifica ulteriormente l'assimilabilità della procedura concorsuale di amministrazione straordinaria di cui si tratta a quella di fallimento.

2.6.3. Neppure rileva la circostanza che nella fattispecie si discuta di rimborso di un'IVA già versata e non già di versamento di un'IVA non assolta, essendo all'evidenza due situazioni del tutto speculari, meritando, anzi, maggiore tutela il contribuente che ha già adempiuto i propri obblighi con l'Erario nonostante il mancato pagamento del debitore.

2.7. Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto: *«Poiché la base imponibile dell'IVA è ragguagliata al corrispettivo realmente ricevuto dal soggetto passivo, deve essere accolta l'istanza di rimborso presentata dal contribuente che, a seguito di emissione di regolare fattura, ha versato l'imposta senza ricevere il pagamento dal debitore e quest'ultimo sia sottoposto a procedura concorsuale di durata ultradecennale (nella specie, amministrazione straordinaria) non ancora definita, purché risulti ragionevolmente comprovata l'impossibilità di ottenere soddisfazione del proprio credito in sede di riparto (nella specie, attestata dal commissario straordinario). Fattispecie antecedente alla modifica dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, con l'introduzione del terzo comma bis, apportata dall'art. 18 del d.l. n. 73 del 2021».*

3. In conclusione, il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente procedimento, liquidate come in dispositivo avuto conto di un valore dichiarato della lite di euro 241.466,00.



P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore del controricorrente, delle spese del presente procedimento, che si liquidano in euro 7.600,00, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15%, ad euro 200,00 per spese borsuali e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 13/05/2025.

Il Giudice estensore

GIACOMO MARIA NONNO

La Presidente

ANGELINA-MARIA PERRINO

