

Cassazione civile, sez. trib., 12 aprile 2023, n. 9793. Pres. Manzon, Rel. Succio.

Fatti

La società E.I. GESTIONE ATTIVI s.r.l. (nel prosieguo EIGA s.r.l., avente causa della società L. SEI s.r.l.) per quanto qui interessa e in sintesi, quale assuntore del concordato fallimentare della società C.P. s.r.l. e la Curatela fallimentare della medesima società C.P. s.r.l. impugnavano il diniego di rimborso relativo all'anno 2012 con il quale l'Ufficio negava la restituzione di iva a credito per Euro 6.876.503,00.

La CTP di Bari, riunito il giudizio con altro giudizio intrapreso da C.P. unipersonale s.r.l., tornata in bonis all'esito della definizione della procedura concorsuale, giudizio già pendente ed avente per oggetto lo stesso atto, accoglieva l'impugnazione e rigettava il ricorso di C.P. unipersonale s.r.l., ora CEDITALY s.r.l. come segnalato in memoria (nel prosieguo indicata anche con la precedente denominazione C.P. unipersonale s.r.l.).

Quest'ultima appellava la sentenza di primo grado; si costituivano - oltre all'Agenzia delle Entrate - la società EIGA s.r.l. e la curatela del fallimento C.P. s.r.l..

Con la pronuncia qui impugnata la CTR pugliese ha riformato la pronuncia di primo grado ritenendo legittimo il diniego dell'Ufficio sia in forza di una ragione oggettiva, in quanto connesso al credito di Euro 74.766.888,62 per il quale la società C.P. s.r.l. era stata ammessa al fallimento della società (*) s.r.l., come parte del credito e quindi facente parte dell'attivo fallimentare trasferito all'assuntore; sia in forza di una ragione soggettiva consistente nel difetto di legittimazione attiva del curatore ad emettere le note di variazione D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 26. Tale nota di variazione, secondo la CTR, non consisteva in esecuzione del precedente accordo reso in sede di omologa del concordato con assuntore, ma aveva natura di credito sostanziale da parte di privato ed era sorto successivamente alla chiusura della procedura fallimentare.

Ricorre a questo Corte la EIGA s.r.l. con atto affidato a cinque motivi; l'Amministrazione Finanziaria resiste con controricorso; C.P. unipersonale s.r.l., ora CEDITALY s.r.l., resiste con autonomo controricorso; la curatela fallimentare di C.P. s.r.l. non ha svolto attività in questo giudizio di Legittimità. Tutte le parti costituite hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi

Va preliminarmente trattata e disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso formulata da parte controricorrente C.P. unipersonale s.r.l. relativa alla notifica del ricorso presso l'Agenzia delle Entrate, nella sua sede, anziché presso l'avvocatura dello Stato. Invero, detta notifica è regolare non risultando che l'avvocatura erariale abbia difeso in appello l'Ufficio.

Venendo all'esame del ricorso, il suo primo motivo di doglianza denuncia la nullità parziale della sentenza per violazione dell'art. 100 c.p.c. o, comunque, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 46 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 per avere il giudice dell'appello mancato di dichiarare inammissibile l'appello e il ricorso introduttivo di C.P. unipersonale s.r.l., tornata in bonis, per difetto di interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. attestato dalla mancata formulazione, negli atti della medesima di una rituale domanda di rimborso in ordine al credito iva oggetto del contendere, e finanche dalla sua espressa rinuncia in sede stragiudiziale al credito medesimo; in subordine per aver mancato di pronunciare per le stesse ragioni, la parziale estinzione del giudizio per cessazione parziale della materia del contendere e/o per difetto di interesse ad agire e/o per carenza di legittimazione sostanziale della suddetta società in bonis.

Il motivo è fondato.

Effettivamente, a pagina 5 del ricorso della società C.P. s.r.l. nel giudizio n. r.g.r. 664/2015, la società chiarisce di aver presentato la dichiarazione integrativa nel 2013, riferita all'anno

precedente "rinunciando al rimborso dell'iva precedentemente proposto"; tale affermazione costituisce con tutta evidenza atto abdicativo all'istanza di rimborso presentata, che diviene quindi priva di ogni effetto nei confronti del soggetto rinunciante. Ne deriva che in forza di essa nessun diritto può più vantare la società nei confronti del credito iva oggetto del presente giudizio.

Ne' può ritenersi, in questo contesto, avente rilevanza la presentazione da parte di C.P. unipersonale s.r.l. della successiva dichiarazione integrativa del 29 settembre 2014 nella quale si chiede la compensazione, e non il rimborso, comunque precluso dalla rinuncia, del credito iva.

Il secondo motivo di ricorso deduce la nullità in parte qua della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 non avendo il giudice dell'appello ravvisato l'inammissibilità parziale dell'appello dell'ufficio in quanto privo di motivi specifici o, comunque l'acquiescenza parziale alla prima sentenza ex art. 329 c.p.c., comma 2, con conseguente formazione del giudicato interno, in ordine ad una parte del credito controverso in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il motivo è infondato.

In realtà, dalla lettura dell'atto di appello dell'Amministrazione Finanziaria, si evince che la somma di Euro 727.952 quale risultato finale attivo della dichiarazione viene pur sempre menzionata, sia pure assai sinteticamente, nelle ragioni di gravame proposte dall'Ufficio; pertanto tale riferimento ad essa, nel contesto delle complessive ragioni poste a base della richiesta di riforma della pronuncia di primo grado, risulta idoneo e sufficiente a provocare l'effetto devolutivo dell'appello impedendo sul punto la formazione del giudicato.

Il terzo motivo di ricorso censura poi la pronuncia gravata per violazione e/o falsa applicazione del R.D. n. 267 del 1942, artt. 117, 118, 119, 120, 121, 130 e 136 in combinato disposto con il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, comma 2 e il D.P.R. n. 322 del 1998, artt. 5,8 e 74 bis in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per avere la CTR erroneamente o statuito che la "chiusura" del fallimento a seguito dell'intervenuto omologa del concordato fallimentare, precludesse di per sé al curatore di emettere - nell'interesse dell'assuntore del concordato fallimentare, odierna ricorrente, in esecuzione di quanto previsto dal decreto di omologa e prima sia della dichiarazione di cessazione dell'attività D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 35, comma 4 sia della chiusura della partita iva della società fallita - la nota di variazione in diminuzione D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 26, comma 2 per l'Iva correlata alla parte rimasta insoddisfatta del credito per operazioni attive effettuate dalla società fallita verso (*) s.r.l., credito acquistato dall'assuntore EIGA s.r.l.; società questa ((*) s.r.l.) a sua volta interessata da procedura di concordato fallimentare. In particolare, tale nota di variazione - secondo la ricorrente - era invece divenuta doverosa nell'interesse dell'assuntore non appena si era definita la procedura concorsuale di (*) s.r.l. con conseguente fissazione delle percentuali di soddisfazione (e, specularmente, di insoddisfazione) dei creditori incluso l'assuntore quale avente causa della società fallita.

Il motivo è fondato.

La questione posta con il mezzo di gravame riguarda la questione - sin qui, in tali esatti termini, inedita - della legittimazione del curatore fallimentare, una volta intervenuta la chiusura della procedura di concordato fallimentare con assuntore, ad emettere la nota di variazione di cui si è detto al fine di consentire all'assuntore del concordato l'ottenimento del credito iva, oggetto di trasferimento al medesimo in forza dell'esito della procedura di concordato.

Nel caso che ci occupa la nota di variazione è stata emessa dal curatore il 24 dicembre 2012 quindi successivamente al 31 ottobre 2011 data in cui il Tribunale di Bari aveva dichiarato

chiuso il fallimento per intervenuta omologazione del concordato fallimentare. Secondo la CTR, che ha aderito alla prospettazione dell'Amministrazione finanziaria, il curatore fallimentare, in applicazione degli artt. 120,121,136 L.Fall. avrebbe dovuto limitarsi a svolgere i compiti esecutivi di sorveglianza di quanto previsto dal decreto di omologa; si tratterebbe compiti nei quali non poteva allora farsi rientrare l'emissione della nota di variazione, dovendo questi limitarsi alla mera attività di sorveglianza nella esecuzione di quanto previsto del perfezionato concordato.

Tale ricostruzione non è rispettosa delle disposizioni in materia vigenti *ratione temporis*, per le ragioni che si esporranno.

Va innanzitutto evidenziato come appare chiaro, nella proposta di concordato (prodotta a questa Corte sub n. 1) e nei provvedimenti della procedura, in particolare nel decreto di omologa (prodotto a questa Corte sub. n. 3) che tale proposta recepisce che il trasferimento del credito iva in parola sia stato effettivamente perfezionato, venendo quindi acquistato dall'assuntore in forza del concordato. Il tenore letterale del decreto, trascritto a pag. 13 e a pag. 14 del ricorso per cassazione, è del tutto inequivoco sul punto e non si presta ad altre interpretazioni. Il credito di cui si discute, quanto all'operazione commerciale che lo ha generato, è allora un credito del fallimento acquisito dall'assuntore in forza del concordato. A seguito della sentenza di omologazione del concordato fallimentare, che disponga la cessione di tutte le attività del fallimento in favore dell'assuntore, come qui è avvenuto, significativamente e coerentemente con le conclusioni alle quali qui giunge la Corte nel presente caso, la giurisprudenza di Legittimità pure ricordata da parte controricorrente C.P. unipersonale s.r.l. ha ritenuto (Cass. Sez. 1, Sentenza n. 2251 del 02/04/1985) che gli interessi, che la amministrazione finanziaria metta a disposizione per un ritardato rimborso d'imposta, il cui importo capitale sia già stato incassato dal curatore, non configurano un nuovo bene, sopravvenuto dopo detta sentenza, ma vanno inclusi nell'ambito delle indicate attività cedute all'assuntore. Ne deriva che il trasferimento di tale credito per interessi nel patrimonio dell'assuntore trova titolo nella sentenza di omologazione, non nel provvedimento con il quale il giudice delegato ne autorizzi il pagamento a favore dello assuntore stesso, che integra un mero atto esecutivo della pronuncia di omologazione. E ciò costituisce esercizio del potere di sorvegliare sulla esecuzione del concordato, spettante al giudice delegato, anche dopo l'eventuale adozione del decreto di cui all'art. 136, comma 3, legge fallimentare, fino a quando non vi sia stata in concreto l'integrale attuazione del concordato stesso.

La sentenza di omologazione del concordato con la quale si disponga la vendita di tutti i beni inventariati all'assuntore costituisce quindi titolo diretto ed immediato del trasferimento dei beni del fallimento nel patrimonio dell'assuntore stesso, segnandone, conseguentemente, il "dies a quo".

Ne consegue che restano, ad esempio, inefficaci i pignoramenti successivamente eseguiti nei confronti del fallito (Cass. Sez. 3, Sentenza n. 8832 del 13/04/2007).

Va poi osservato che nella materia del diritto sostanziale, nel cui contesto si colloca l'emissione della nota di variazione, non possono trovare applicazioni *sic et simpliciter* i diversi principi del diritto processuale, che presuppongono l'esistenza del processo e del rapporto tra i soggetti che ne sono protagonisti i poteri che ivi si manifestano e gli atti che vi danno impulso.

Pertanto, risultano privi di rilevanza automatica i canoni indicati da questa Corte secondo i quali (Cass. sez. I, 15 giugno 2018, n. 15793) in tema di concordato fallimentare con assuntore, la perdita della legittimazione processuale del curatore è riconducibile soltanto all'emanazione del decreto ex art. 136, comma 3, L.Fall., giacché sino a quel momento, tutte le attività in essere, ivi comprese le cause attive, sono orientate alla realizzazione dell'interesse dei creditori

concorsuali ed al miglior soddisfacimento possibile, determinando perciò la permanenza in carica degli organi del fallimento, tenuti a controllare che il concordato omologato venga adempiuto correttamente. In tutti i casi, è comunque necessario che l'evento provocante l'interruzione del processo risulti dichiarato o notificato ai sensi dell'art. 300 c.p.c., in difetto di che il processo prosegue tra le parti originarie.

Peraltro, anche l'orientamento sopra riportato - significativamente, per quanto qui interessa - precisa per vero che gli organi fallimentari restano comunque in carica sino all'avvenuta esecuzione del concordato fallimentare salvo la sussistenza del patto di immediata liberazione del debitore (Cass. n. 16040/2011).

A ciò deve aggiungersi che, con riferimento agli obblighi dichiarativi, sede di manifestazione del rapporto sostanziale tributario e punto di partenza per l'attività procedimentale dell'amministrazione, il D.P.R. n. 322 del 1998, art. 5, comma 4, dispone che "nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, le dichiarazioni di cui al comma 1 (relative al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui si determinano gli effetti dello scioglimento della società ai sensi degli artt. 2484 e 2485 c.c., n.d.r.) sono presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore".

In linea con tale previsione, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74-bis, comma 2, dispone analogamente che "per le operazioni effettuate successivamente all'apertura del fallimento o all'inizio della liquidazione coatta amministrativa gli adempimenti previsti dal presente decreto, anche se è stato disposto l'esercizio provvisorio, devono essere eseguiti dal curatore o dal commissario liquidatore".

Sul punto, la circolare n. 26/E del 22 marzo 2002 precisa opportunamente, poi, che "la chiusura della procedura fallimentare integra una fattispecie di cessazione dell'attività, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 35, comma 4, anche nel caso di ritorno in bonis del soggetto fallito. Il curatore sarà tenuto a presentare la dichiarazione di cessazione dell'attività entro trenta giorni dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'impresa, e sarà tenuto all'adempimento di tutti gli altri obblighi connessi all'applicazione del tributo, compresa la presentazione della dichiarazione annuale, negli ordinari termini di legge."

Si deve quindi ritenere che tutti gli adempimenti IVA inerenti al periodo compreso fra l'apertura e la chiusura del fallimento sono a carico del curatore, inclusi gli obblighi procedurali - attuativi del rapporto sostanziale - consistenti nella redazione e presentazione della dichiarazione.

Da tale constatazione va necessariamente desunto che la chiusura del fallimento ex art. 130 L.Fall., per intervenuta definitività del decreto di omologazione del concordato fallimentare con assuntore, non pregiudica la legittimazione del curatore fallimentare ad eseguire i connessi adempimenti fiscali, finalizzati anche all'acquisizione di eventuali crediti d'imposta emergenti dalle dichiarazioni.

Invero, il curatore fallimentare, è il soggetto ex lege legittimato a presentare la dichiarazione IVA finale con richiesta di rimborso del credito IVA da erogare all'assuntore, nonché a notificare alla competente Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate l'avvenuta cessione del credito all'assuntore; nel concreto egli agisce, con tali prerogative, nella fase conclusiva della procedura proprio per garantirne l'esito rispettoso dei provvedimenti giurisdizionali. E certamente anche il regolare acquisto del credito iva da parte dell'assuntore era compreso e previsto dal decreto di chiusura della procedura.

Questa Corte ha poi chiarito - sia pure in pronunce risalenti, i cui principi e conclusioni vengono ora peraltro rinnovati e ribaditi - che l'omologazione del concordato fallimentare, ancorché comporti l'assunzione dei relativi obblighi da parte di un terzo, non incide di per sé

sul procedimento pendente nei confronti del fallimento, né priva il curatore della legittimazione, atteso che tale concordato, fino a che non sia interamente eseguito e salvo il caso in cui preveda l'immediata liberazione del debitore, non determina la decadenza degli organi fallimentari, i quali rimangono in carica (in relazione al perdurante interesse dei creditori alla conservazione del patrimonio del fallito) per il buon fine del concordato medesimo (o l'eventualità della sua risoluzione od annullamento).

Neppure viene meno - sul piano processuale - la competenza del tribunale fallimentare in ordine al giudizio di opposizione allo stato passivo, in applicazione del principio della perpetuatio iurisdictionis (in argomento si vedano le pronunce rese da Cass. 2578/77, Cass. 3052/83, Cass. 953/82, Cass. 2565/86, ma si veda anche in termini Cass. 27/8/1998, n. 8521).

Nel caso poi di concordato fallimentare con assuntore degli obblighi, ove non sia stato diversamente stabilito nella proposta di concordato, l'assuntore risponde alla pari del fallito di tutti i debiti, ivi compresi quelli non insinuati al passivo, per cui non può neppure escludersi il suo interesse a coltivare le impugnazioni, nonostante la chiusura del fallimento conseguente all'omologazione del concordato, in quanto, anche nel caso in cui la responsabilità dell'assuntore sia stata limitata ai soli crediti ammessi, l'esclusione dal passivo dei crediti impugnati comporta che egli non è più tenuto a soddisfarli (Cass. 28492/05). Tale principio trova applicazione sia nell'opposizione allo stato passivo ex art. 98 L.Fall., sia nell'impugnazione dei crediti ammessi ex art. 100 L.Fall. (Cass. 28492/05).

Il principio qui esaminato si riferisce ai giudizi di opposizione allo stato passivo o di impugnazione di crediti ammessi pendenti al momento del passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato fallimentare. Esso è tuttavia estensibile sotto il profilo logico-giuridico anche ai procedimenti di reclamo ex art. 26 L.Fall. pendenti innanzi al tribunale fallimentare al momento del passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato ove si verta su questioni relative a diritti ed obblighi suscettibili di gravare sull'assuntore nella fase concordataria.

Quanto sopra ha evidentemente - dal punto di vista sistematico - la finalità di rendere possibile il buon fine del concordato, le cui previsioni richiedono la presenza di un soggetto che ne sia attuatore e che la legge individua nel curatore, soggetto in diretta relazione con i poteri e gli obblighi della procedura, i quali - anche dopo la chiusura della stessa - si trovano in una situazione di sostanziale ultrattività ai fini di cui si è detto con riguardo all'adempimento dei rapporti obbligatori sorti nel periodo a loro riferito.

Con riguardo al caso di specie, poi, nonostante la cessione dei crediti - e anche del credito IVA - produca, sotto il profilo civilistico, l'immediato trasferimento del credito ad altro soggetto, (cessionario) che diviene l'unico legittimato a pretendere la prestazione dal debitore ceduto tuttavia, sotto il profilo fiscale, il cedente resta naturalmente l'unico soggetto legittimato ad emettere note di variazione in diminuzione.

D'altronde, come confermato anche dalla giurisprudenza di questa Corte, sia pure non recente, il recupero dell'imposta attraverso la nota di variazione ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 presuppone sempre - deve presupporre - "l'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originaria, da un lato, e, dall'altro, l'oggetto della registrazione della variazione, in modo che esista corrispondenza tra i due atti contabili" (Cass. sent. 6 luglio 2001, n. 9188 e 2 giugno 1999, n. 5356; in tal senso, anche Cass. sent. 29 marzo 2001, n. 8455, secondo cui "l'applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, citato art. 26, comma 2 presuppone una variazione del rapporto giuridico tra i due soggetti originari dell'operazione imponibile: cedente e cessionario di un bene, committente e prestatore di un servizio").

Tale identità, quindi, dovendo esser garantita, presuppone e impone la necessaria legittimazione del cedente (nel presente caso l'odierna ricorrente) a operare la nota di variazione in parola, in quanto parte del rapporto contrattuale che ha generato il credito Iva nel momento in cui il credito in oggetto è sorto, momento che temporalmente si colloca nel periodo di "vita" della società che ha inizio dall'iscrizione a registro imprese, continua nel periodo di sottoposizione alla procedura fallimentare e cessa con il suo ritorno in bonis.

Diversamente opinando, si ammetterebbe una scissione del tutto impropria, e non prevista né espressamente, né sul piano dei principi - primo tra tutti quello Eurounitario di neutralità del tributo Iva - tra la prestazione di servizi e il credito iva da esso derivante.

Neppure rileva, poi, quanto eccepito in controrcorso con riguardo alla ritenuta estraneità del credito iva al patrimonio del fallimento, elemento anch'esso valorizzato dalla CTR in motivazione, con conseguente asserita impossibilità di cessione all'assuntore, anche alla luce del contenuto del decreto di chiusura del fallimento del 31 ottobre 2011, prodotto da parte ricorrente a questa Corte sub n. 2, nel quale si chiarisce l'efficacia "meramente dichiarativa" del medesimo e la sua autonomia rispetto alla chiusura del concordato.

Tale efficacia risulta coerente con la giurisprudenza di questa Corte secondo la quale (si veda la ormai risalente Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15568 del 11/12/2000) la chiusura concordataria del fallimento, con accollo dei relativi impegni da parte di un terzo assuntore e dietro cessione al medesimo di tutte le attività fallimentari, secondo le previsioni degli artt. 124 e segg. della L.Fall. priva tali attività della consistenza di residui attivi dell'impresa fallita, e non ne consente la tassazione quali redditi dell'impresa stessa a norma del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 125. Detta cessione, per sua natura globale, in difetto di espressa eccezione nei patti concordatari, non può non riguardare anche gli eventuali diritti restitutori, che discendano da pagamenti indebitamente effettuati con prelievo dalle attività fallimentari, essendo tali diritti componenti del complesso patrimoniale ceduto. Ne discende l'idoneità del concordato ad attribuire all'assuntore, con esclusione del fallito tornato "in bonis", la titolarità del diritto di ripetizione (ove esistente) delle imposte versate dal curatore e la connessa legittimazione dell'assuntore medesimo a far valere giudizialmente l'indebito oggettivo.

L'affermazione posta a base della difesa dell'Agenzia delle Entrate, e condivisa dalla CTR, secondo la quale il credito chiesto a rimborso è un credito sorto successivamente alla procedura concorsuale, risulta allora anche sotto questo profilo erronea.

Ne' sussistono, infine, profili ostativi alla conclusione che segue, alla luce del disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26. Tale previsione, nella versione vigente *ratione temporis* prevedeva che "se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 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 per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose...il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione registrandola a norma dell'art. 25"; è pacifico che la contezza del credito, nell'an e nel quantum, si è formata in capo alla società EIGEA s.r.l. solo all'atto della definizione, il 10 luglio 2012 della procedura concorsuale nei confronti di (*) s.r.l., quindi in seguito all'omologa del concordato di C.P. s.r.l. Ne deriva che l'emissione della nota di credito in data 24 dicembre 2012 risulta tempestiva e atta a rilevare il credito chiesto a rimborso.

E' ben vero che questa Corte ha chiarito (Cass. N. 25986/2020) che in realtà, quanto alle procedure concorsuali, alla luce della giurisprudenza unionale l'applicabilità del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 non necessita della certezza dell'irrecuperabilità derivante dall'infruttuosità

della procedura. La Corte di giustizia (CGUE, sentenza 23 novembre 2017, causa C-246/16, Di Maura), con riferimento giustappunto alla normativa italiana, ha difatti stabilito che l'art. 11, parte C, par. 1, comma 2, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'iva all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni. Si costringerebbero altrimenti gli imprenditori italiani a sopportare, nei casi di mancato pagamento di una fattura, uno svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri, idoneo a compromettere l'obiettivo di armonizzazione fiscale perseguito dalla sesta direttiva. Per accordare il diritto alla riduzione della base imponibile, allora, è sufficiente che il soggetto passivo evidenzi l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato, anche a rischio che la base imponibile sia rivalutata al rialzo nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque (punto 27 della sentenza Di Maura). E ciò proprio perché la certezza della definitiva irrecuperabilità del credito può essere acquisita, in pratica, solo dopo una decina di anni, a causa della durata, in Italia, delle procedure fallimentari. Spetta quindi alle autorità nazionali stabilire, nel rispetto del principio di proporzionalità e sotto il controllo del giudice, quali siano le prove di una probabile durata prolungata del mancato pagamento che il soggetto passivo deve fornire in funzione delle specificità della vicenda.

Tali principi non sono di ostacolo al riconoscimento della validità ed efficacia della nota di variazione per cui è processo, che produce gli effetti generativi del credito iva comunque, al più tardi, nel momento in cui viene emessa all'atto del divenire certo nell'an e nel quantum il minimale soddisfo del creditore che ebbe a emettere la fattura oggetto della nota di variazione in parole. In altri termini, pur potendo esser emessa precedentemente, essa rileva ancorché emessa successivamente, come qui è accaduto.

Nel disconoscere quindi la legittimazione del curatore del fallimento C.P. s.r.l. all'emissione della nota di variazione, così come nel ritenere non compreso nell'attivo fallimentare di C.P. s.r.l., trasferito all'assuntore, EIGEA s.r.l., la CTR ha quindi commesso errore di diritto.

In accoglimento del primo e del terzo motivo di ricorso, pertanto, la sentenza impugnata è cassata, limitatamente ai motivi accolti, con rinvio al giudice dell'appello per nuovo esame del merito nel rispetto dei principi sopra illustrati; i restanti motivi sono assorbiti.

P.Q.M.

accoglie il primo e il terzo motivo di ricorso; rigetta il secondo; dichiara assorbiti i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata limitatamente ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 22 marzo 2023.

Depositato in Cancelleria il 12 aprile 2023.