



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ERNESTINO BRUSCHETTA	Presidente
LUNELLA CARADONNA	Consigliere - Rel.
FRANCESCO FEDERICI	Consigliere
MARIA GIULIA PUTATURO	Consigliere
DONATO VISCIDO DI NOCERA	
SALEMME ANDREA ANTONIO	Consigliere

Oggetto: rimborso
Iva. Diniego. Art. 57
del decreto legislativo
n. 546 del 1992.
Fallimento.

19/04/2023 C.C.
R.G. 3484/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n. 3484/2021 proposto da:

Agenzia delle Entrate, nella persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i
cui uffici è elettivamente domiciliata, in Roma, via dei Portoghesi, n.
12.

- ricorrente -

contro

Fallimento della società BGR s.r.l., nella persona del Curatore, dott.ssa
, rappresentato e difeso dall'Avv.

, in virtù di mandato rilasciato in calce al
controricorso.

- controricorrente-



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della PUGLIA, n. 1319/2020, depositata in data 3 luglio 2020, non notificata; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 19 aprile 2023 dal Consigliere Lunella Caradonna;

RITENUTO CHE

- 1.** La Commissione tributaria provinciale di Taranto, con la sentenza n. 707, depositata in data 18 maggio 2015, aveva accolto il ricorso proposto dal Fallimento della società BGR s.r.l. avverso il provvedimento di diniego del rimborso IVA dell'importo di euro 32.744,00, derivante da credito d'imposta, anno 2006, come riportato nel modello IVA VR/2007, per cessazione attività.
- 2.** La Commissione tributaria regionale, adita dall'Agenzia delle Entrate, ha rigettato l'appello, ritenendo sussistente il diritto al richiesto rimborso ed illegittimo il provvedimento di diniego opposto dall'Agenzia delle Entrate.
- 3.** I giudici di secondo grado, in particolare, hanno affermato che l'Ufficio non aveva contestato la sussistenza del credito vantato dalla società, ma aveva opposto il «temporaneo diniego» a motivo di un debito non ancora onorato per l'importo portato dalla richiamata cartella di pagamento, relativo all'anno d'imposta 2004, successivamente notificata; inoltre, le eccezioni dedotte in appello, afferenti una pretesa omessa prova dei fatti costitutivi del credito, dovevano ritenersi, ex art. 57, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, inammissibili in quanto nuove. Nel merito, la statuizione impugnata era corretta perché, nella fattispecie, veniva in rilievo la data di dichiarazione di fallimento, intervenuta il 27 luglio 2005, in uno con la richiesta di rimborso operata con il modello IVA VR/2007 presentata il 24 luglio 2007, ovvero in data antecedente la notifica della cartella di pagamento come detto intervenuta il 28 aprile 2008; il



Curatore era tenuto ad inserire nello stato attivo il credito vantato e ad azionare l'*iter* per ottenere il relativo rimborso, finalizzato a sostanziare la massa fallimentare a tutela di tutti i creditori della fallita società, mentre la cartella di pagamento, per il cui importo l'Ufficio aveva opposto il diniego, era stata notificata successivamente alla dichiarazione di fallimento con la conseguenza che la stessa non era stata inserita nel passivo fallimentare. Era, dunque, illegittima la pretesa di compensazione perché l'importo vantato costituiva un credito della massa la cui estinzione, nei termini reclamati dall' Ufficio, finiva per pregiudicare i creditori concorsuali per violazione del principio della *par condicio creditorum*; né, per quanto irrilevante, risultava comprovato che il credito vantato dalla procedura fallimentare conseguiva, secondo la prospettazione dell'appellante Agenzia, ad un effetto di trascinamento dall'attività del fallito.

4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a quattro motivi.

5. Il Fallimento della società BGR s.r.l. resiste con controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. Il primo mezzo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 57, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992 e dell'art. 2697 cod. civ. e dell'art. 10, comma primo, della legge n. 212 del 2000, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la Commissione tributaria regionale ritenuto che il contribuente che chiedeva il rimborso di credito Iva dovesse provare il fatto costitutivo del proprio diritto unicamente a fronte di specifica e tempestiva eccezione del fisco, mentre tale prova non sarebbe stata necessaria in mancanza di specifica e tempestiva eccezione del fisco. La Commissione tributaria regionale aveva affermato che la prova del credito Iva non era necessaria, sul non corretto rilievo che soltanto in appello il Fisco aveva contestato la fondatezza della pretesa creditoria



della società, come se il rilievo del mancato assolvimento dell'onere della prova dovesse essere oggetto di una eccezione in senso stretto.

2. Il secondo motivo deduce la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 57 del decreto legislativo n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente dichiarato l'inammissibilità di una mera difesa, rilevabile in ogni stato e grado.

2.1 I motivi, che vanno trattati unitariamente perchè connessi, sono fondati.

2.2 In ossequio ai principi di questa Corte, va ribadito che il rimborso di imposta dà, invero, origine ad un rapporto giuridico nel quale - con una netta inversione dei ruoli rispetto allo schema paradigmatico del rapporto tributario - è il contribuente a rivestire il ruolo attivo, assumendo nei confronti dell'Erario la posizione di creditore di una determinata somma di denaro, per il fatto di avergliela in precedenza versata (Cass., 2 settembre 2022, n. 25999; Cass., 3 marzo 2020, n. 5827).

2.3 Questa Corte ha, di conseguenza, più volte, avuto modo di precisare che, ove nella controversia instaurata dal contribuente si discuta del rigetto di un'istanza di rimborso di un tributo, l'Amministrazione finanziaria ben può prospettare argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto della istanza in sede amministrativa. La posizione dell'Ufficio, che si difende rispetto all'impugnazione del rigetto di una istanza di rimborso, è - difatti - diversa rispetto a quella dell'Ufficio che abbia esplicitato una pretesa impugnata dal contribuente, come un avviso di accertamento o di liquidazione o il provvedimento d'irrogazione di una sanzione, nel quale ultimo caso l'oggetto del contendere è delimitato in via assoluta dall'atto impugnato. Nel caso dell'istanza di rimborso reietta, invece, è il contribuente ad essere attore sostanziale nel giudizio di rimborso e, pertanto, l'Amministrazione ha la facoltà di



controdeduzione in giudizio, di cui all'art. 23 del decreto legislativo n. 546 del 1992, purché nell'ambito oggettivo della controversia (cfr. Cass., 2 luglio 2014, n. 15026; Cass., 29 dicembre 2011, n. 29613).

2.4 Inoltre, poiché l'onere della prova del credito Iva spetta al contribuente, il mettere in dubbio l'esistenza del credito in appello fa escludere che trattasi di eccezione nuova, in quanto costituisce eccezione, in senso tecnico, lo strumento processuale con il quale si faccia valere un fatto giuridico nuovo avente efficacia modificativa od estintiva della pretesa avanzata dal contribuente (cfr. Cass., 29 ottobre 2020, n. 23862).

2.5 Più in particolare, *«In tema di contenzioso tributario, il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2, riguarda l'eccezione in senso tecnico, ossia lo strumento processuale con cui l'appellante, in qualità di convenuto in senso sostanziale, fa valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa o istintiva della pretesa, ma non limita la possibilità dell'amministrazione di difendersi in giudizio perché le difese, le argomentazioni e le prospettazioni dirette a contestare la fondatezza della pretesa (nel caso credito per iva in eccesso versata) non costituiscono a loro volta eccezione in senso tecnico (Cass. 3338/11; conformi sent. 12008/11, 8316/12)»* (Cass., 29 ottobre 2020, n. 23862, in motivazione).

2.6 In conclusione, poiché con il ricorso proposto per instaurare la lite l'oggetto dell'impugnazione è il diniego dell'istanza di rimborso presentata, l'attore, anche in senso sostanziale, è il contribuente con la conseguenza che non violano il divieto di proporre nuove eccezioni in appello gravante sull'Ufficio, soccombente in primo grado, le argomentazioni con le quali l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita dal contribuente, costituendo mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale, salvo la formazione del giudicato interno o - dove in concreto ne ricorrono i



presupposti - l'applicazione del principio di non contestazione. La questione relativa alla inesistenza del credito va qualificata come mera difesa, in quanto configurata come contestazione della sussistenza, in tutti i suoi elementi, del fatto costitutivo del diritto al rimborso del credito.

3. Il terzo motivo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 23 del decreto legislativo n. 427 del 1997, 69 del R.D. n. 2440 del 1923 e 56 legge fallimentare, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ.. La sentenza impugnata era illegittima perché non aveva tenuto conto del principio fondamentale di tutela del credito erariale, mediante il quale l'Amministrazione Finanziaria, in presenza di carichi pendenti, poteva ricorrere allo strumento della sospensione dei rimborsi o alla compensazione di eventuali crediti vantati dal contribuente nei confronti del Fisco. Il Fisco poteva sospendere il rimborso IVA in presenza di provvedimenti non definitivi riferiti anche ad altri tributi erariali, ad esclusione delle imposte doganali e di quelle sulla produzione e sui consumi e, qualora sussistevano provvedimenti definitivi relativi a qualsiasi tributo, l'Amministrazione Finanziaria doveva pronunciare la compensazione del debito con il credito IVA. L'articolo 69, del regio decreto n. 2440 del 1923, garantiva la possibilità di operare la compensazione con i controcrediti dell'Amministrazione ed, infatti, il provvedimento di sospensione del pagamento (c.d. fermo amministrativo) previsto dalla norma richiamata costituiva una misura cautelare, espressione del potere di autotutela della P.A., rivolto a sospendere, in presenza di una ragione di credito della P.A. stessa, un eventuale pagamento dovuto, a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale dello stesso con un credito, anche se non attualmente liquido ed esigibile, che l'amministrazione aveva, ovvero pretendeva di avere, nei confronti del suo creditore. Nel caso in esame, i rapporti debitori e creditori erano relativi entrambi al fallito ed erano entrambi precedenti alla dichiarazione di fallimento, intervenuta nel



luglio 2005, con la conseguenza che il credito chiesto a rimborso dal fallimento era compensabile con il debito (credito per l'Amministrazione finanziaria) iscritto a ruolo. In presenza di procedura concorsuale, la compensabilità comportava che il credito IVA chiesto a rimborso dal Fallimento, qualora certo liquido ed esigibile, fosse rimborsato direttamente all'Agente della riscossione a scomputo del carico iscritto a ruolo.

3. Il motivo è fondato.

3.1 La prospettazione erariale, che trova riscontro in parte nella sentenza impugnata e che, comunque, sul punto non è stata contestata, è che il rimborso IVA chiesto nell'anno d'imposta 2006 *«derivava dal trascinamento negli anni del credito di euro 32.744,00 formatosi nel 2002, come si evinceva dal quadro VL della dichiarazione presentata nel 2003, per l'anno d'imposta 2002»*, mentre il debito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, di cui all'iscrizione a ruolo portata dalla cartella n. 10620080002639025, era maturato nell'anno d'imposta 2004 al quale era riferito e, quindi, era relativo anch'esso ad attività del fallito precedente all'apertura della procedura concorsuale, avvenuta con la dichiarazione di fallimento del 27 luglio 2005. Al riguardo, singolare appare la difesa del Fallimento che assume che era vero che il credito derivava da anni precedenti, ma nessuno aveva mai affermato che derivasse dagli anni precedenti il fallimento, dovendo darsi rilievo alla data della dichiarazione di fallimento (27 luglio 2005) e al fatto che il credito di imposta era riferito all'anno 2006, anche se richiesto a rimborso il 24 luglio 2007. Inoltre si legge a pag. 2 del controricorso che non sussisteva la condizione di reciprocità perché i debiti che erano sorti prima dell'apertura della procedura concorsuale appartenevano ad un soggetto diverso (la società fallita) rispetto al Fallimento.

3.2 Questa Corte, in proposito, ha affermato che la compensazione nel fallimento, a norma dell'art. 56 legge fall., è ammessa anche quando il



controcredito del fallito divenga liquido od esigibile dopo la data di dichiarazione di fallimento, perché ciò che rileva è il fatto genetico dell'obbligazione, ossia che lo stesso sia sorto in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento (cfr. Cass., 7 giugno 2013, n. 14418; Cass., 31 agosto 2010, n. 18915; Cass., 27 aprile 2010, n. 10025).

Inoltre, non sussiste violazione del principio di neutralità dell'IVA nella misura in cui il curatore, pur conservando la partita IVA del fallito, non potrebbe compensare il credito IVA ante fallimento con i debiti maturati in costanza di fallimento, posto che la posizione IVA maturata in epoca precedente la dichiarazione di fallimento è differente dalla posizione IVA successiva alla dichiarazione di fallimento; che questa diversità è dimostrata dal fatto che all'atto della dichiarazione di fallimento il curatore redige due distinte dichiarazioni IVA, già previste dall'art. 74 *bis* del d.P.R. 633/1972; la prima di tali dichiarazioni, redatta sul modello IVA 74-*bis* e da presentarsi entro quattro mesi dalla nomina a curatore, ha ad oggetto le operazioni effettuate dall'imprenditore dichiarato fallito dal 1° gennaio sino alla data della dichiarazione di fallimento (cd. segmento temporale prefallimentare) ed è volta a rilevare la posizione IVA dell'imprenditore dichiarato fallito alla data della sentenza dichiarativa; la seconda è, invece, l'ordinaria dichiarazione annuale, benché limitata, per il primo anno, alle sole operazioni imponibili successive alla pubblicazione della sentenza dichiarativa di fallimento; per ciascuna di queste due dichiarazioni il curatore del fallimento assume una veste diversa, ossia - quanto alla dichiarazione IVA prefallimentare - quella di avente causa del fallito e amministratore del patrimonio di questi, nel caso in cui rinvenga beni, azioni o (come nella specie) crediti che già facevano capo al fallito (Cass., 31 maggio 2017, n. 13762); l'altra - con riferimento alla dichiarazione post-fallimentare - di gestore di un patrimonio altrui (e, quindi, di terzo rispetto all'imprenditore dichiarato fallito), ove eserciti l'attività liquidatoria nell'interesse della massa dei creditori; che la



dichiarazione prefallimentare è volta a evidenziare eventuali crediti (IVA) che il curatore ha rinvenuto nel patrimonio del fallito (eventualmente da opporre in compensazione in sede di richiesta di ammissione allo stato passivo di crediti tributari); crediti che, ancorché siano oggetto di trascinamento durante il periodo fallimentare (stante la permanenza della medesima partita IVA in costanza di fallimento), trovano causa nelle operazioni compiute precedentemente dall'imprenditore dichiarato fallito e non, quindi, nelle successive operazioni in campo IVA compiute dal curatore del fallimento quale gestore del patrimonio altrui nell'interesse della massa dei creditori; che, pertanto, non può configurarsi violazione del principio di neutralità in considerazione del fatto che la mera coincidenza della medesima partita IVA (già facente capo all'imprenditore dichiarato fallito) sia per le operazioni IVA prefallimentari, sia per quelle postfallimentari, costituisce una circostanza del tutto occasionale, che non priva di autonomia giuridica - alla luce del menzionato regime normativo - le operazioni IVA prefallimentari da quelle postfallimentari, trattandosi di posizioni facenti capo a soggetti differenti (il fallito per le prime e la massa dei creditori per le seconde); tanto che la dichiarazione di fallimento è equiparata, ai fini della richiesta di rimborso del credito IVA, alla chiusura dell'attività di impresa di cui all'art 30, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 (Cass., Sez. V, 9 aprile 2009, n. 8642), nonostante la permanenza della medesima partita IVA (Cass., 29 maggio 2019, n.14620).

3.3 La sentenza impugnata, laddove ha dato rilevanza al momento di presentazione della richiesta di rimborso del 24 luglio 2007 e alla notifica della cartella del 28 aprile 2008, tutti atti successivi alla dichiarazione di fallimento del 27 luglio 2005, e non già al fatto genetico dell'obbligazione, non ha fatto corretta applicazione dei principi suesposti.



4. Il quarto motivo – che deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 115 cod. proc. civ., per avere la Commissione tributaria regionale ritenuto non provato il fatto, confermato da entrambe le parti, che il credito vantato dalla procedura fallimentare conseguisse ad un effetto di trascinamento dall'attività del fallito - deve ritenersi assorbito.

5. Per quanto esposto, vanno accolti il primo, secondo e terzo motivo di ricorso, assorbito il quarto; la sentenza impugnata va cassata, in relazione ai motivi accolti, e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M

La Corte accoglie il primo, secondo e terzo motivo di ricorso, assorbito il quarto; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 19 aprile 2023.

Il Presidente

Ernestino Bruschetta

