

Cassazione civile, sez. trib., 18 agosto 2023, n. 24790. Pres. BRUSCHETTA. Rel. LEUZZI.

#### Fatto

Con D.M. attività produttive 24 dicembre 2003, Parmalat s.p.a. veniva ammessa alla procedura dell'amministrazione straordinaria, con la nomina di B.E. a commissario straordinario. In data 20 ottobre 2005 il dottor B. emetteva nei confronti di Parmalat s.p.a. e delle altre 15 società in amministrazione straordinaria, della quali veniva parimenti nominato commissario, fatture sui compensi. Quattro delle anzidette fatture venivano indirizzate ad altrettante società di diritto olandese facenti parte del complessivo programma di ristrutturazione delle società del gruppo Parmalat inerente il concordato approvato in data 23 luglio 2004. Su tali fatture veniva versata l'Iva, della quale il Dott. B. chiedeva successivamente la restituzione mediante istanza di rimborso formulata il 16 novembre 2007 nei confronti dell'Agenzia delle entrate di Milano; il professionista adduceva, infatti, che l'Iva addebitata in rivalsa sulle quattro fatture emesse nei confronti delle società olandesi era stata erroneamente applicata, sia per difetto del presupposto territoriale di imposizione, essendo le quattro società soggetti passivi stabiliti in Olanda, privi di stabile organizzazione in Italia, sia per mancanza del presupposto soggettivo di imposizione, dovendosi comunque ricondurre l'attività del commissario straordinario a quella di un amministratore di società.

Con atto del (\*), a rogito notaio C., Rep. (\*), B.E. ha ceduto a Parmalat s.p.a. il credito Iva, pari ad Euro 1.444.748, quale credito emergente dall'istanza di rimborso depositata, conferendo alla cessionaria anche "la rappresentanza sostanziale e processuale ai fini dell'introduzione del giudizio di impugnazione in relazione al rifiuto di rimborso e prosecuzione dello stesso nei successivi gradi di merito e di legittimità con facoltà di nominare difensori alle liti e di incassare le somme oggetto dell'istanza di rimborso".

La sentenza di omologa del concordato n. 22 del 2005, emessa dal Tribunale di Parma, aveva previsto l'integrale trasferimento degli attivi delle società in amministrazione straordinaria all'assuntore Parmalat s.p.a., anche in ragione dell'accordo del 30 settembre 2005 sottoscritto tra le 16 società in amministrazione straordinaria e detto assuntore, che impegnava le prime a trasferire a quest'ultimo tutti i crediti Iva o i diritti relativi alla fatturazione dei compensi da parte del commissario straordinario e al sostenimento dei costi di procedura.

La Parmalat s.p.a. impugnava il silenzio rifiuto formatosi sulla summenzionata istanza di rimborso, deducendo la sussistenza del diritto ad ottenere la restituzione degli importi dell'Iva applicata erroneamente sui compensi per l'attività di commissario straordinario fatturati dal dottor B. alle società olandesi in amministrazione straordinaria.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano dichiarava inammissibile il ricorso compensando le spese del giudizio.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia respingeva il successivo appello della contribuente.

Il ricorso per Cassazione di quest'ultima è affidato a quattro motivi. Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

#### Motivi

Con il primo motivo di ricorso si lamenta la violazione falsa applicazione del D.L. n. 70 del 1988, art. 5, comma 4-ter, convertito con modificazioni dalla L. n. 154 del 1988 e dell'art. 1260 c.c., ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, per avere il giudice d'appello ritenuto, pedissequamente a quello di primo grado, che l'art. 5, comma 4-ter, evocato valesse a consentire la cessione del credito Iva solo quando emergente dalla dichiarazione annuale, con esclusione della cedibilità di quello chiesto a rimborso con separata istanza.

Con il secondo motivo di ricorso si assume la violazione falsa applicazione dell'art. 1260 c.c., dell'art. 1264c.c., dell'art. 1418 c.c., della L. n. 89 del 1913, art. 28 per avere il giudice d'appello erroneamente ritenuto che il trasferimento del credito IVA da B.E. a Parmalat s.p.a. non fosse assistito da titolo giuridico idoneo.

Con il terzo motivo di ricorso si contesta il vizio di omessa pronuncia e la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, per avere il giudice d'appello omesso di statuire sul motivo d'appello relativo alla rappresentanza sostanziale e processuale di Parmalat s.p.a.

Con il quarto motivo si lamenta genericamente la "sussistenza di questioni non esaminate dal giudice d'appello perché rimaste assorbite".

I primi due motivi sono suscettibili di trattazione unitaria che ne rivela la fondatezza nei termini che seguono.

Il giudice d'appello ha testualmente ritenuto la "non cedibilità del credito ai sensi del D.L. n. 70 del 1988, art. 5, comma 4-ter, per non essere lo stesso risultante dalla dichiarazione annuale del cedente", soggiungendo che "sono state le sedici società e non il commissario straordinario ad impegnarsi a trasferire a Parmalat s.p.a. i crediti IVA o i diritti emergenti dalla fatturazione dei compensi da parte del Commissario Straordinario", sicché parrebbe "evidente come il credito IVA vantato dal Commissario Straordinario non trovi titolo giuridico in alcuno dei provvedimenti indicati nell'atto di cessione".

Osserva la Corte che il riferimento al D.L. n. 70 del 1988, art. 5-comma 4-ter, assunto dalla Commissione regionale come ostativo alla cedibilità del credito, appare in realtà eccentrico.

La disposizione si limita a precisare che "in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel comma 2 del suddetto articolo fino a quando l'accertamento sia diventato definitivo", ma "Agli effetti del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis". Si tratta, insomma, di una disposizione normativa peculiare, inidonea a derogare la regola generale della libera cedibilità dei crediti anche in subiecta materia, ex art. 1348 c.c.

La disposizione in parola non risponde, in sostanza, allo scopo di condizionare la cessione alla dichiarazione; la sua finalità alligna, piuttosto, nell'esigenza di prevenire gli accordi collusivi in danno dell'Amministrazione finanziaria, attuati attraverso il negozio di cessione del credito di rimborso IVA, stipulato tra il contribuente ed il terzo cessionario. La norma è mirata, in altri termini, a superare il "gap" di mezzi di tutela apprestati a favore della Amministrazione finanziaria per ottenere il recupero di ciò che è stato indebitamente erogato a titolo di rimborso del credito IVA, anche nei confronti di soggetto diverso dal contribuente, qual è appunto il cessionario eventuale del credito. Si tratta, pertanto, di un precetto teso a disciplinare, non la fase antecedente l'erogazione del rimborso, bensì quella successiva, relativa all'esperimento dell'azione di restituzione dell'indebito oggettivo, che la norma accorda all'Ufficio finanziario estendendola anche al terzo soggetto-cessionario del credito al quale, dopo l'accettazione o la notifica dell'atto di cessione, l'Amministrazione o l'agente della riscossione abbiano corrisposto le somme che, altrimenti, avrebbero dovuto essere rimborsate al contribuente.

Torna agevole evidenziare come, nella specie, tuttavia, vi è un soggetto che reclama il rimborso di un credito senza avere allo stato ricevuto alcunché.

Ciò detto, ad avviso di questa Corte "In tema di IVA, la cessione del credito d'imposta segue le ordinarie regole del codice civile e le peculiari disposizioni sulla contabilità generale dello Stato, che consentono la cessione di un credito nascente da un rapporto giuridico esistente ma non ancora richiesto a rimborso nella dichiarazione annuale al momento della cessione, fermo

restando che quest'ultima produce nei confronti del fisco efficacia soltanto obbligatoria, in quanto il trasferimento del credito si realizza quando lo stesso si cristallizza in conformità alle norme tributarie" (Cass. n. 27278 del 2019).

Non è fondato l'assunto in base al quale dal D.L. n. 70 del 1988, art. 5, comma 4-ter, emerge che il credito IVA può essere ceduto soltanto se risultante dalla dichiarazione annuale, in quanto il presupposto della cessione stessa è che di esso sia stato chiesto il rimborso e non il riporto all'anno successivo da parte del suo titolare. Poiché tale scelta viene esternata solo nella dichiarazione, ne deriva che, prima della sua presentazione, il credito non può dirsi dotato di certezza, liquidità ed esigibilità, requisiti necessari ai fini della cessione, R.D. n. 2440 del 1923, ex art. 69.

Viene in rilievo un principio di libera cedibilità dei crediti futuri, secondo il principio generale di cui all'art. 1348 c.c., a condizione che sussista - alla data della cessione - il rapporto giuridico di base. Le dichiarazioni fiscali non sono atti negoziali o dispositivi e, soprattutto, non costituiscono il titolo giuridico dell'obbligazione tributaria, di pagamento o di rimborso, ma sono esternazioni di scienza e di giudizio (Cass. n. 29738 del 2008). Dunque, ai fini della cessione di un credito IVA, non rileva tanto che esso sia esposto in una dichiarazione annuale già presentata, quanto l'esistenza di uno specifico rapporto giuridico fiscale. Esso è, nella specie, riconducibile alla posizione di soggetto d'imposta, pacificamente rivestita, ai fini dell'IVA, dal Commissario dell'Amministrazione Straordinaria, rientrando il relativo credito fiscale, futuro o semplicemente sperato, nella normale dinamica contrattuale su un oggetto determinabile in esito alle normali procedure tributarie. Peraltro, è noto che la natura consensuale del contratto di cessione di credito comporta che esso si perfeziona per effetto del solo consenso dei contraenti, cedente e cessionario, ma non comporta, altresì, che al perfezionamento del contratto consegua sempre il trasferimento immediato del credito dal cedente al cessionario (Cass. n. 184 del 1966). Così, nel caso in cui oggetto del contratto di cessione sia un credito futuro, il trasferimento del credito dal cedente al cessionario si verifica soltanto nel momento in cui il credito viene ad esistenza, prima di allora il contratto, pur essendo perfetto, esplica efficacia meramente obbligatoria (Cass. n. 3099 del 1995).

In siffatta prospettiva la cessione del credito IVA, vantato da B.E., ma non ancora esposto in dichiarazione, non può che seguire le ordinarie regole del codice civile (artt. 1260,1264,1348), a parte l'osservanza delle peculiari disposizioni sulla contabilità generale dello Stato. Queste ultime, infatti, si limitano a prevedere che le cessioni..., nei casi in cui sono ammesse dalle leggi, debbono essere notificate all'amministrazione centrale ovvero all'ente, ufficio o funzionario cui spetta il pagamento e debbono indicare il titolo e l'oggetto del credito verso lo Stato, che si intende... cedere (R.D. n. 2440 del 1923, artt. 69 e 70).

Inoltre, nel caso specifico di cessione del credito IVA restano sempre ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni, delle relative rettifiche e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito e alle eventuali garanzie di ripetizione a carico del cessionario (D.L. n. 70 del 1988, art. 5, comma 4-ter). Ne deriva che, una volta osservati gli adempimenti formali richiesti dalle regole di contabilità generale dello Stato, la cessione di credito produce nei confronti del fisco i medesimi effetti previsti dalla normativa civilistica, ossia l'efficacia obbligatoria di detta cessione, mentre il conseguente trasferimento del credito si verifica esclusivamente quando il credito fiscale stesso viene ad esistenza, senza che possa essere considerata causa ostativa all'efficacia dell'atto di cessione il fatto che il credito (quantificabile) non sia stato chiesto a rimborso nella dichiarazione annuale al momento dell'atto di cessione, dato che tale circostanza comporta soltanto il rinvio del pieno operare degli effetti della cessione al momento in cui il credito viene a cristallizzarsi definitivamente secondo le norme tributarie.

La sentenza d'appello non coglie l'essenza della questione e l'assenza di ragioni ostative alla libera cedibilità del credito IVA da parte di B.E. in favore di Parmalat s.p.a..

Va anche soggiunto che, nella specie, non è contestato che tutti gli adempimenti formali di cui al Regolamento di contabilità dello Stato siano stati rispettati.

Non rilevano, infine, i provvedimenti mediante i quali i rapporti attivi e passivi sono stati veicolati dalle società del gruppo Parmalat all'assuntore del concordato. Rispetto ad essi la cessione del credito da rimborso dell'IVA indebitamente versata sui compensi rappresenta un negozio autonomo e distaccato, come tale suscettibile di produrre i propri effetti a prescindere dal quadro concorsuale nel quale pur si iscrive.

In ultima analisi, vanno accolti i primi due motivi di ricorso, assorbite le restanti censure.

La sentenza d'appello va, per l'effetto, cassata. La causa va rinviata alla CTR della Lombardia in diversa composizione, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio, ivi comprese quelle della presente fase di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il primo e il secondo motivo di ricorso, assorbe il terzo e il quarto motivo; cassa la sentenza impugnata; rinvia per un nuovo esame alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 6 giugno 2023.

Depositato in Cancelleria il 18 agosto 2023.