

1. L'Agenzia delle entrate ha proposto appello avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Milano che, in accoglimento del ricorso proposto dalla ██████████ in amministrazione straordinaria, aveva riconosciuto il diritto al rimborso del credito IVA per l'anno 2004, esposto per la prima volta nella dichiarazione per l'anno 2006, utilizzato in detrazione nei successivi anni 2007 e 2008 e poi eliminato con dichiarazione integrativa del 2011, relativa agli anni 2006, 2007 e 2008, a seguito dell'emissione di cartella di pagamento con cui il credito del 2004 era stato contestato.

2. Con l'appello erariale l'Agenzia ha insistito per la decadenza della società dal diritto al rimborso, chiesto soltanto nel 2013, essendo decorso il termine biennale di cui all'art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992 e valendo la precedente dichiarazione integrativa come rinuncia al credito, e ha anche contestato la sussistenza del credito.

3. La CTR ha respinto l'appello, osservando che la società aveva esposto il credito nella dichiarazione per il 2006, presentata in data 1.10.2007, e aveva così rispettato il termine di cui all'art. 21 cit., aggiungendo che tale credito era stato dimostrato con la produzione delle scritture contabili.

4. Avverso questa pronuncia ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate con un mezzo.

5. Resiste con controricorso la società che deposita memoria.

CONSIDERATO CHE:

1. Con l'unico motivo l'Agenzia deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione /o falsa applicazione dell'art. 21 comma 2 d.lgs. n. 546 del 1992 e degli artt. 19 e 30 d.P.R. n. 633 del 1972 lamentando l'erroneità della sentenza della CTR in quanto la contribuente era decaduta per decorso del termine biennale, avendo richiesto il rimborso del credito IVA del 2004 soltanto il 6.8.2013 e non potendo tenersi conto della dichiarazione per il 2006, perché il credito era stato esposto ma non era stato richiesto

a rimborso e poi era stato utilizzato in detrazione negli esercizi successivi; pertanto, prosegue la ricorrente, ammettendo il rimborso la CTR aveva consentito due volte l'utilizzo del medesimo credito, già utilizzato in detrazione, senza considerare che con la successiva dichiarazione integrativa del 3.1.2011 la società aveva tenuto un comportamento incompatibile con la volontà di chiedere il credito a rimborso e che la successiva istanza in tal senso, quella del 6.8.2013, era stata presentata oltre il termine biennale di decadenza.

2. Preliminarmente deve essere disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dalla controricorrente sul presupposto a) di un difetto di autosufficienza dell'atto, in quanto l'elenco dei documenti posti a base dell'impugnazione è incompleto e non comprende alcuni documenti (quali la cartella di pagamento emessa nel 2006 e le sentenze della CTP e della CTR che hanno annullato tale cartella), e b) della eterogeneità e aspecificità dell'unico motivo di ricorso. Il vizio di autosufficienza non rileva ai fini della valutazione del motivo di ricorso che, come sopra esposto, non riguarda direttamente la vicenda relativa alla cartella di pagamento emessa a seguito della contestazione del credito IVA per il 2004. Altrettanto dicasi riguardo all'eterogeneità delle doglianze perché, alla luce delle norme riportate in rubrica, il motivo risulta sufficientemente chiaro e verte sulla asserita decadenza della controricorrente dal diritto al rimborso ai sensi dell'art. 21 cit..

3. Nel merito, peraltro, il motivo è infondato.

4. Va tenuto presente, innanzitutto, che in data 12.4.2007 la società era stata ammessa alla procedura di amministrazione straordinaria ex art. 3 comma 3 d.l. n. 347/2003, a seguito della quale, in data 1.10.2007, con il modello Unico 2007, per l'anno 2006, il Commissario straordinario comunicò all'Amministrazione finanziaria il credito IVA 2004. La comunicazione è stata

tempestivamente effettuata entro il termine biennale di cui all'art. 21 cit., decorrente dal 30.9.2005, posto che il 30.9.2007 era domenica e questo termine doveva ritenersi prorogato al primo giorno successivo non festivo, cioè al 1.10.2007 (in forza del «principio immanente nel nostro ordinamento» in tal senso, v. Cass. n. 8155 del 2019 in motivazione). Inoltre, va considerato che nell'ambito del giudizio di impugnazione della cartella relativa al 2004, questa Corte, con sentenza n. 25554 del 2022, ha affermato, in sostanza, l'efficacia della dichiarazione integrativa del 2011.

4. Quanto al significato di quella esposizione come «inequivocabile volontà di ottenere il rimborso del credito», deve tenersi distinta la domanda di rimborso del credito IVA da quella di compensazione dell'imposta (Cass. n. 24655 del 2022) ma deve considerarsi che in casi eccezionali, in cui la compensazione non può più essere effettuata (morte del contribuente, cessazione dell'attività, ecc.), anche la richiesta in compensazione, che contiene comunque nel suo nucleo la volontà di non perdere il credito, può valere quale esercizio del diritto al rimborso cosicché, una volta esercitato tempestivamente in dichiarazione, non è applicabile il termine biennale di decadenza, previsto dall'art. 21, comma 2, del D. Lgs. n. 546/92, ma solo quello ordinario di prescrizione decennale, di cui all'art. 2946 c.c. (Cass. n. 19115 del 2016, conformi Cass. n. 4559 del 2017, Cass. n. 20255 del 2015; Cass. n. 15867 del 2020; Cass. n. 6876 del 2021).

6. Si tenga presente che, in tema di IVA e fallimento, la dichiarazione, prevista dall'art. 74-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo applicabile *ratione temporis*, del curatore o del commissario liquidatore, relativamente alle operazioni anteriori all'apertura o all'inizio delle procedure concorsuali, è equiparabile alla dichiarazione di cessazione di attività, con la conseguenza che essa, al pari della dichiarazione annuale, chiudendo il rapporto tributario antecedente alle procedure concorsuali, fa sorgere, da

quella data, ai sensi dell'art. 30 del d.P.R. 633 del 1972, il diritto al rimborso dei versamenti d'imposta che risultino effettuati in eccedenza. Ne deriva che il termine decennale di prescrizione per la richiesta del rimborso dei crediti IVA, relativo ad operazioni antecedenti alla dichiarazione di fallimento, decorre dalla dichiarazione di cui all'art. 74-bis cit. oppure dallo scadere del termine per presentarla (cioè dal quarto mese successivo alla nomina del curatore fallimentare) (Cass. n. 22805 del 2021; Cass. n. 27948 del 2009) e la richiesta di rimborso relativa all'eccedenza d'imposta, risultata alla cessazione dell'attività, essendo regolata dal comma 2 dell'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972, è soggetta al termine di prescrizione ordinario decennale e non a quello biennale di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, applicabile in via sussidiaria e residuale, in mancanza di disposizione specifiche (Cass. n. 9794 del 2010; ma anche Cass. n. 18915 del 2011).

7. Invero, le regole del fallimento in tema di IVA trovano applicazione anche con riferimento alla concorsualità della procedura di amministrazione straordinaria, disciplinata dal d.l. n. 347 del 2003, conv., con modif., in l. n. 39 del 2004, non rilevando il fatto che effetto tipico dell'amministrazione straordinaria sia la prosecuzione dell'ordinaria attività di impresa, in quanto anche questa procedura è contrassegnata dai principi di universalità oggettiva e di universalità soggettiva (Cass. n. 25897 del 2020), il primo dei quali emerge dal comma 2 -bis dell'art. 2 del d.l. n. 347/03, come convertito, a norma del quale il decreto del Ministro delle attività produttive che ammette l'impresa alla procedura di amministrazione straordinaria e nomina il commissario straordinario «...determina lo spossessamento del debitore e l'affidamento al commissario straordinario della gestione dell'impresa e dell'amministrazione dei beni dell'imprenditore insolvente» e comporta, tra gli altri, gli effetti dell'art. 42 l. fall..

8. Corollario di questo regime, che consente di accostare l'amministrazione straordinaria al fallimento e alla lca, è l'applicazione dell'art. 74-bis d.P.R. n. 633/1972 che «evita la frattura tra il segmento antecedente all'instaurazione della procedura concorsuale e quello a questa successivo; frattura, che consegue allo spossessamento del debitore insolvente, e all'individuazione di un altro soggetto che compie le operazioni imponibili, sia pure nella qualità di gestore di un patrimonio altrui, e sul quale gravano i relativi obblighi fiscali» (Cass. n. 25897 del 2020).

9. Vale, *mutatis mutandis*, il principio espresso in materia di fallimento secondo cui «la posizione IVA maturata in epoca precedente la dichiarazione di fallimento è differente da quella successiva, ponendosi la coincidenza della partita IVA per le operazioni prefallimentari e postfallimentari come circostanza meramente occasionale, che non muta l'autonomia giuridica delle operazioni facenti capo al fallito, di cui il curatore è avente causa e amministratore del patrimonio, e quelle riferibili alla massa dei creditori, nel cui interesse opera il curatore stesso, quale gestore del patrimonio altrui, con conseguente necessità di redazione, ai sensi dell'art. 74-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, di due distinte dichiarazioni IVA, aventi ad oggetto le operazioni effettuate dal fallito anteriormente e successivamente al fallimento» (Cass. n. 15620 del 2019).

10. Anche nel caso dell'amministrazione straordinaria si assiste all'impossibilità di recuperare l'imposta assolta su acquisti ed importazioni, precedentemente all'apertura della procedura concorsuale, nel corso delle future operazioni imponibili - ciò che però non può pregiudicare, in forza del principio di neutralità dell'imposta, il diritto a chiedere il rimborso per il recupero dei crediti IVA maturati (Cass. n. 9794 del 2010; Cass. n. 24889 del 2013; Cass. n. 5024 del 2015) -, perché non è possibile

compensare (attraverso la detrazione) il credito IVA maturato precedentemente all'apertura della amministrazione controllata e l'eventuale debito IVA sorto a carico della procedura concorsuale: infatti, la compensazione in sede concorsuale ex art. 56 l. fall. (applicabile anche all'amministrazione straordinaria, Cass. n. 37734 del 2021) presuppone l'antiorità delle posizioni creditorie rispetto all'apertura della procedura, stante la necessaria identità di titolarità attiva e passiva delle contrapposte obbligazioni che verrebbe meno compensando crediti maturati anteriormente, di cui è titolare l'imprenditore ammesso alla procedura concorsuale, con debiti posteriori all'apertura della procedura che gravano sulla massa (Cass. n. 36400 del 2022; Cass. n. 16779 del 2021; Cass. n. 13467 del 2020).

11. Conclusivamente, con la comunicazione del credito IVA effettuata dal Commissario straordinario in data 1.10.2007, entro il termine biennale di cui all'art. 21 cit., si è espressa la volontà di non perdere il credito IVA 2004 della società che vale come richiesta di rimborso, essendo preclusa la compensazione negli esercizi successivi con i debiti erariali della procedura che, comunque, nel caso concreto era stata eliminata con la dichiarazione integrativa del 2011, cosicché il diritto al rimborso resta soggetto soltanto al termine di prescrizione ordinario.

12. Quanto alle spese, viste le ragioni su cui si fonda la decisione, sussistono i presupposti per la compensazione.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 10/05/2023.