

Civile Sent. Sez. 5 Num. 11464 Anno 2024  
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI  
Relatore: NONNO GIACOMO MARIA  
Data pubblicazione: 29/04/2024

Oggetto: Tributi - Credito IVA -  
Rimborso - Cd. consolidamento -  
Esclusione.

## SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 24639/2020 R.G. proposto da  
[REDACTED], in persona del legale rappresentante *pro tempore*,  
elettivamente domiciliata in Roma, [REDACTED], presso lo studio  
dell'avv. [REDACTED] rappresentata e difesa dagli avv.ti [REDACTED]  
[REDACTED] e [REDACTED], giusta procura speciale a margine del  
ricorso;

– *ricorrente* –

contro

**Agenzia delle entrate**, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la  
quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia  
Romagna n. 257/13/20, depositata il 21 gennaio 2020.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 7 giugno 2023,  
tenuta nelle forme previste dall'art. 23, comma 8 *bis*, del d.l. 28 ottobre  
2020, n. 137, conv. con modif. nella l. 18 dicembre 2020, n. 176, dal  
Consigliere Giacomo Maria Nonno.

Viste le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Tommaso Basile, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

### **FATTI DI CAUSA**

1. Con sentenza n. 257/13/20 del 21/01/2020, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna (di seguito CTR) accoglieva l'appello principale proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) e rigettava l'appello incidentale proposto da [REDACTED] (di seguito [REDACTED]) avverso la sentenza n. 272/01/17 della Commissione tributaria provinciale di Modena (di seguito CTP), che aveva accolto i ricorsi riuniti della società contribuente nei confronti di due provvedimenti di parziale diniego di rimborso dell'IVA relativa agli anni d'imposta 2010 e 2011.

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR, i crediti IVA vantati da [REDACTED] erano stati acquistati da [REDACTED], assuntore del concordato fallimentare di [REDACTED], e da [REDACTED]. in liquidazione e in concordato preventivo e riconosciuti solo in parte dall'Amministrazione finanziaria in ragione di propri pregressi crediti.

1.2. La CTR accoglieva l'appello proposto da AE e rigettava l'appello incidentale di [REDACTED] osservando che: a) la sentenza di primo grado non era passata in giudicato con riferimento all'operatività dell'art. 56 l. fall.; b) l'esdebitazione operava solo in termini parziali ai sensi dell'art. 144 l. fall. e difettava la prova dell'avvenuta applicazione della relativa procedura; c) gli estratti di ruolo costituivano piena prova del credito dell'Amministrazione finanziaria; d) non vi era prova del pagamento in sede concorsuale di uno dei crediti opposti in compensazione.

2. Avverso la menzionata sentenza, [REDACTED] proponeva ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi.

3. AE resisteva con controricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso Ifis deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 324, 329, secondo comma, e 342, primo

comma, cod. proc. civ., dell'art. 2909 cod. civ. e degli artt. 56 e 57 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non essersi la CTR avveduta che un capo della sentenza della CTP non sarebbe stato espressamente impugnato dall'Ufficio, così violando le norme in tema di impugnazioni e di formazione del giudicato formale e sostanziale.

1.1. Con il secondo motivo di ricorso si contesta la nullità della sentenza e/o del procedimento per violazione dell'art. 111, sesto comma, Cost., degli artt. 112, 115 e 132, secondo comma, cod. proc. civ., dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, degli artt. 324, 329, secondo comma, e 342, primo comma, cod. proc. civ., dell'art. 2909 cod. civ. e degli artt. 56 e 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la CTR omesso e/o contraddittoriamente motivato circa il perché nella vicenda non debba operare il principio dell'efficacia esdebitatoria nel concordato omologato e definitivo.

2. I motivi, che possono essere congiuntamente esaminati per ragioni di connessione, sono infondati.

2.1. La CTR ha osservato che l'Ufficio, fin dal primo grado, ha sostenuto la compensazione del credito chiesto a rimborso con i controcrediti vantati dall'Amministrazione finanziaria e il richiamo all'art. 56 l. fall. è stato utilizzato proprio al fine di contrastare l'effetto remissorio del concordato fallimentare e del concordato preventivo.

2.2. I rilievi del giudice di appello, confrontati con le trascrizioni di cui al ricorso, appaiono pienamente rispondenti all'intenzione dell'appellante AE, che ha sostenuto una tesi diversa e contrastante con quella ritenuta dalla CTP, sicché nessun giudicato può dirsi intervenuto sull'effetto esdebitatorio riconnesso ai concordati fallimentare e preventivo.

2.3. Né la statuizione della CTR può dirsi affetta da motivazione omessa o contraddittoria: è evidente, infatti, che la tesi della

compensazione dei crediti in sede fallimentare ai sensi dell'art. 56 l. fall. implica il disconoscimento di un effetto esdebitatorio assoluto del concordato fallimentare e preventivo, sicché la sentenza impugnata non incorre nel vizio procedimentale sollevato dalla ricorrente.

3. Con il terzo motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione degli artt. 130, 135, primo comma, 142, primo comma, 143, primo comma, 144 e 184, primo comma, l. fall., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la CTR applicato le norme della legge fallimentare in tema di effetti obbligatori ed esdebitazione che conseguono al concordato resosi definitivo.

3.1. Con il quinto motivo si deduce omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo e controverso in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per avere la CTR omesso di considerare che la definitività del decreto di omologazione del concordato fallimentare e la chiusura della procedura di concordato preventivo per completo adempimento delle relative obbligazioni determina l'esdebitazione *ex lege* della società debitrice.

4. I motivi possono essere congiuntamente esaminati per ragioni di connessione.

4.1. Costituisce principio ormai pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che la compensazione *ex art.* 56 l. fall. (oggi art. 155 CCII, non applicabile alla fattispecie *ratione temporis*) opera nel fallimento unicamente per crediti omogenei, vale a dire per crediti anteriori alla dichiarazione di fallimento, anche quando il controcredito del fallito divenga liquido od esigibile successivamente a detta dichiarazione (Cass. n. 10025 del 27/04/2010; Cass. n. 18915 del 31/08/2010; Cass. n. 14418 del 07/06/2013). Analogamente avviene nel caso di concordato preventivo (l'art. 169 l. fall. richiama, infatti, il menzionato art. 56 l. fall.), dovendosi avere come riferimento temporale la domanda di ammissione alla procedura (Cass. n. 825 del 20/01/2015; Cass. n. 24046 del 25/11/2015).

4.2. La compensazione ex artt. 56 e 169 l. fall. può avvenire anche con i crediti erariali, purché sempre tra crediti anteriori alla procedura, non potendo operare la compensazione tra crediti del debitore e debiti della massa o viceversa (Cass. n. 36400 del 13/12/2022). In particolare, con specifico riferimento all'IVA (oggetto del presente giudizio) si è osservato che la compensazione non comporta una violazione del principio di neutralità dell'imposta, atteso che la posizione IVA maturata in epoca precedente alla 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. 14620 del 29/05/2019; Cass. n. 20063 del 13/07/2023).

4.3. Allo stesso modo, l'Amministrazione finanziaria può opporre in compensazione ai crediti maturati dalla procedura concorsuale i propri controcrediti vantati nei confronti di quest'ultima (Cass. n. 13467 del 02/07/2020; Cass. n. 16779 del 15/06/2021), da ritenersi omogenei al pari dei crediti ante procedura.

4.4. Riassuntivamente può, dunque, affermarsi che nel caso in cui sia presentata istanza di rimborso di un credito maturato dal soggetto sottoposto a procedura fallimentare o in concordato preventivo in data antecedente o in corso di procedura (istanza presentata dai titolari del credito ovvero da un cessionario), l'Amministrazione finanziaria può opporre in compensazione l'esistenza di crediti erariali, purché omogenei a quelli indicati nell'istanza di rimborso: vale a dire che a

fronte di crediti maturati antecedentemente (crediti concorsuali) o in corso di procedura concorsuale (crediti di massa), possono essere opposti in compensazione crediti erariali maturati, rispettivamente, ante procedura o in corso di procedura; non possono, invece, essere opposti in compensazione crediti erariali maturati antecedentemente alla procedura concorsuale a crediti di massa ovvero crediti erariali maturati nel corso della procedura concorsuale con crediti concorsuali.

4.5. Le superiori conclusioni non sono messe in discussione dai richiamati effetti esdebitatori del fallimento e dei concordati (preventivo e fallimentare): da un lato, detti effetti riguardano esclusivamente i crediti concorsuali (e non anche quelli di massa) e, dall'altro, la compensazione ex art. 56 e 169 l. fall. opera, laddove eccepita, prima e indipendentemente dal verificarsi di un simile effetto.

4.6. Orbene, nel caso di specie e secondo l'accertamento in fatto compiuto dalla CTR, non contestabile in questa sede di legittimità, entrambi i crediti IVA chiesti a rimborso da [REDACTED] (quello acquisito da [REDACTED] e quello acquisito da [REDACTED]) sono maturati in corso di procedura (rispettivamente di fallimento e di concordato preventivo) e successivamente ceduti; a fronte di detti crediti l'Erario ha opposto in compensazione propri crediti omogenei, maturati cioè in epoca successiva alla dichiarazione di fallimento di [REDACTED]. (fallimento poi chiuso con concordato fallimentare, assuntore [REDACTED] s.r.l. ) e all'ammissione di [REDACTED] alla procedura di concordato preventivo.

4.7. Ne consegue, quindi, che non sussiste la violazione di legge denunciata da Ifis, con conseguente infondatezza del terzo motivo di ricorso.

4.8. Il quinto motivo è, invece, inammissibile, essendo stato proposto un vizio di motivazione su circostanze di fatto (l'intervenuta esdebitazione a seguito della chiusura delle procedure) non già

omesse, ma puntualmente prese in considerazione dalla CTR e, per quanto precedentemente evidenziato, altresì irrilevanti.

4.9. Ciò che Ifis deduce, in realtà, è nient'altro che un'insufficienza motivazionale della sentenza impugnata, non più denunciabile in sede di legittimità alla luce del novellato art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. (Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014; conf. Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 23828 del 20/11/2015; Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 22598 del 25/09/2018).

5. Con il quarto motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ., dell'art. 115 cod. proc. civ., dell'art. 36 *bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR violato le norme in tema di prova e di notificazione della cartella di pagamento.

5.1. Il motivo è fondato nei termini di cui subito si dirà.

5.2. La CTR ha affermato che i crediti erariali sono sufficientemente comprovati in ragione della produzione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei semplici estratti di ruolo.

5.3. Peraltro, la sentenza impugnata omette di considerare che i crediti erariali di cui viene opposto il mancato pagamento sono contestati; del resto, nella specie non si tratta dell'ammissione di detti crediti ad una procedura fallimentare (per la quale la giurisprudenza richiamata dal giudice di appello ritiene sufficiente una prova "semplificata"), ma della opponibilità di questi in sede contenziosa ad un soggetto terzo (il cessionario).

5.4. Ne consegue che AE, in sede di impugnazione del diniego di rimborso, ha l'onere di dimostrare compiutamente i fatti costitutivi del credito opposto in compensazione, non essendo sufficiente la produzione del semplice estratto di ruolo che, come noto, è un atto interno all'Amministrazione finanziaria (cfr., *ex multis*, Cass. n. 22507 del 09/09/2019; Cass. n. 22184 del 22/09/2017).

6. In conclusione, va accolto il quarto motivo di ricorso, rigettati gli altri, in conformità al seguente principio di diritto: **«L'Amministrazione finanziaria, cui è presentata istanza di rimborso di un credito IVA maturato nel corso di una procedura concorsuale e successivamente ceduto, può legittimamente opporre in compensazione al cessionario istante crediti erariali "omogenei", ovvero maturati anch'essi dopo l'inizio della procedura concorsuale, non ostando alla compensazione gli effetti esdebitatori riconnessi alla chiusura della procedura medesima. In tal caso, peraltro, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di fornire in giudizio la prova dell'esistenza dei crediti erariali opposti in compensazione, non essendo sufficiente la produzione di semplici estratti di ruolo».**

6.1. La sentenza impugnata va, dunque, cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il quarto motivo di ricorso e rigetta gli altri motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma il 7 giugno 2023.