



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 25, riunita in udienza il 06/06/2024 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

EVANGELISTA PAOLO, Presidente

VICINI GIANLUCA, Relatore

FERRERO DR ROBERTO, Giudice

in data 06/06/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'istanza di riassunzione dell'appello n. xxxxxxxxxxxx

proposto da

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Difeso da

Dott.francesco Mattarelli –

Dott.silvia Piazza -

Rappresentato da XXXXXXXXXXXXX - XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

ed elettivamente domiciliato presso avv.francesco.mattarelli@legalmail.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale

elettivamente domiciliato presso

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 121/2018 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale BERGAMO sez. 2 e pubblicata il 07/03/2018

Atti impositivi:

- DINIEGO RIMBORSO IVA-ALTRO 2012

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente: codesta On.le Corte in accoglimento del presente ricorso voglia condannare controparte: - al rimborso di euro 426.201,05 oltre agli interessi maturati e maturandi; - al rimborso delle spese di lite dell'intero giudizio ivi compreso il contributo unificato.

Resistente: l'adita Commissione Tributaria, respinta ogni contraria istanza ed eccezione, voglia: - In via principale, rigettare il ricorso in riassunzione di parte avversa e per l'effetto confermare il silenzio rifiuto all'istanza di rimborso presentata dalla società nonchè dichiarare non dovute le somme richieste a rimborso per le motivazioni indicate in atti, non sussistendone il correlativo diritto; - In ogni caso, dichiarare la definitività per omessa impugnazione della pronuncia resa dalla CTP in ordine alla prestazione della garanzia ex art. 69 d.lgs. 546/92; - Condannare parte avversa al pagamento delle spese di lite del presente giudizio nonchè del giudizio di Cassazione.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

XXXXXXXXXXS.r.l. ha presentato ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di XXXX avverso il silenzio rifiuto opposto dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di XXXXXXXXXrelativamente a IVA per l'anno 2012.

La vertenza concerne le operazioni fatturate da XXXXXXXXS.r.l. nei confronti di XXXXX S.r.l., definitivamente riqualficate dall'Ufficio come un'unica operazione di cessione di ramo di azienda da assoggettarsi ad imposta di registro anziché ad IVA. Regolarizzata l'operazione ai fini dell'imposta di registro, la ricorrente risultava avere indebitamente versato l'IVA, senza poter peraltro agire in rivalsa nei confronti del cedente che nel frattempo era entrato in stato di dissesto. Conseguentemente la richiesta di rimborso dell'imposta veniva presentata nei confronti dell'Erario.

In sede di ricorso la società contribuente rilevava che si era cristallizzata la non assoggettabilità ad IVA delle operazioni e conseguentemente era venuta meno la rivalsa operata dal cedente nei suoi confronti. Avendo riversato l'imposta indebitamente detratta e stante la sostanziale insolvenza del cedente, sussisteva il diritto al rimborso a carico dell'Erario.

La Commissione Provinciale ha accolto il ricorso, riconoscendo la legittimità della parte a chiedere il rimborso in quanto soggetto passivo del tributo, tenuto conto che la situazione patrimoniale del cedente non avrebbe consentito di recuperare nei suoi confronti l'IVA indebitamente versata. Subordinava tuttavia il rimborso alla prestazione di apposita garanzia da parte della ricorrente e compensava le spese del giudizio.

La Commissione Regionale ha confermato la sentenza di primo grado a spese compensate, respingendo sia l'appello principale della società volto ad ottenere la rifusione delle spese del giudizio, sia l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate per sostenere la carenza di legittimazione della parte, spettando il rimborso al soggetto che aveva emesso le fatture.

In accoglimento del ricorso dell'Agenzia delle Entrate, con ordinanza 7764/2023 la Corte di Cassazione ha cassato il provvedimento di secondo grado, mancante di un accertamento in fatto sulla eccessiva difficoltà a rivalersi sul cedente in concordato preventivo, circostanza che avrebbe legittimato la parte a chiedere il rimborso all'Erario. Dichiarava assorbito l'aspetto della compensazione delle spese del giudizio.

Riassume il giudizio la società contribuente ribadendo l'impossibilità o eccessiva difficoltà al recupero dell'importo in via civilistica dal proprio cedente, tale da legittimare la domanda di rimborso in base al principio di effettività. Sostiene infatti la rilevanza dello stato di insolvenza del proprio cedente, risultando XXXXX S.r.l. ammessa al concordato preventivo, con un rendiconto di gestione che prevedeva il pagamento dei creditori chirografari nella misura del solo 8%. Insiste pertanto per il diritto al rimborso, con vittoria di spese di tutti i gradi del giudizio.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di XXXXXX premettendo che, ai sensi dell'art. 30 ter DPR 633/1972, la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta deve essere presentata a pena di decadenza entro due anni dalla data del versamento effettuato dal soggetto passivo IVA. Unico soggetto legittimato è pertanto il cedente/prestatore, mentre l'unica via percorribile per il cessionario è l'azione di ripetizione dell'indebito ex art. 2033 c.c. Né sussiste un caso di impossibilità o eccessiva difficoltà ad ottenere il rimborso delle somme direttamente dal cedente, dichiarato ma non provato. Il piano di riparto di XXXXXX S.r.l. che prevede la soddisfazione nella misura dell'8% dei creditori chirografari, infatti, è "parziale", pendendo una causa presso il Tribunale delle Imprese di Roma; comunque prevede la soddisfazione totale per le restanti attività. Né la parte ha dimostrato che intraprendere una procedura per ottenere il rimborso direttamente dal venditore si sarebbe rilevato oltremodo gravoso. Ritiene inoltre si sia formato giudicato sulla sentenza di primo grado nella parte in cui ha subordinato l'ottenimento del rimborso alla prestazione della garanzia di cui all'art. 69 D.Lgs. 546/1992. Chiede che venga integralmente confermato il proprio operato, con vittoria di spese del giudizio.

Il 23.05.2024 parte contribuente presenta memoria illustrativa sostenendo che sullo stato di insolvenza di XXXXXXXXXX si è formato il giudicato. Inoltre, già al momento del ricevimento dell'avviso di liquidazione, che rappresenta il presupposto per il rimborso dell'Iva, il cedente era in concordato preventivo: non era pertanto possibile esperire alcuna azione esecutiva individuale nei suoi confronti per il recupero dell'Iva. La "eccessiva difficoltà" ricollegata alla situazione di insolvenza del cedente/prestatore è altresì avvalorata dalla sua cancellazione dal Registro Imprese dal 2018. Contesta altresì che si sia formato giudicato sulla solvibilità della richiedente il rimborso, che va verificata al momento dell'erogazione del rimborso. Da ultimo, insiste per la rifusione delle spese di lite dell'intero processo, che ha richiesto quattro gradi di giudizio per vedere confermato il rimborso di una imposta riscossa indebitamente.

Avendo il contribuente proposto tempestiva istanza di discussione in pubblica udienza, regolarmente notificata a controparte, si procede in forma pubblica.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Vertendosi di giudizio di rinvio, la pronuncia della Corte di Cassazione "*vincola al principio affermato e ai relativi presupposti di fatto, onde il giudice del rinvio deve uniformarsi non solo alla "regola" giuridica enunciata, ma anche alle premesse logico-giuridiche della decisione adottata*" (per tutte: Cass. Civ., Sez. Trib., 20981/2015). I limiti e l'oggetto del giudizio di rinvio sono dunque "*fissati esclusivamente dalla sentenza di cassazione, la quale non può essere sindacata o elusa dal giudice di rinvio*" (Cass. Civ., Sez. III, 18039/2013).

Nel caso di specie la Corte di Cassazione, con l'ordinanza 7764/2023, ha rilevato che la direttiva 2006/112/CE osta ad una normativa di uno Stato membro in base alla quale il soggetto al quale è stata indebitamente fatturata l'IVA da chi gli ha fornito un servizio – con tributo poi effettivamente versato all'erario - non possa chiedere direttamente all'amministrazione tributaria il rimborso dell'importo corrispondente "*qualora il recupero di tale importo presso detto prestatore sia impossibile o eccessivamente difficile a causa della sua messa in liquidazione*". Il giudice di legittimità ha pertanto cassato la sentenza di secondo grado "*mancando del tutto... un accertamento in fatto circa la sussistenza o meno delle condizioni di impossibilità o di eccessiva difficoltà relative al recupero dell'iva versata dal cessionario in capo al cedente*".

Sulla scorta del provvedimento di cassazione, va premesso che nel caso in esame è pacifico il diritto di richiedere il rimborso dell'IVA indebitamente versata, in quanto ad essere dovuta era in realtà l'imposta di registro. Il giudizio di rinvio verte invece sull'accertamento dell'impossibilità o dell'eccessiva difficoltà della parte a recuperare l'IVA dal proprio cedente che, se acclarata, rende la stessa XXXXXXXXXXXXXS.r.l. legittimata a richiedere il rimborso dell'imposta.

Sul punto, le argomentazioni della società contribuente devono essere accolte. Il fornitore XXXXX S.r.l. ha

avviato la procedura di concordato preventivo presso il Tribunale di Treviso con ricorso del 03.04.2014, omologata con decreto del 31.03.2015.

Rilevato che l'avviso di liquidazione con il quale viene richiesta l'applicazione dell'imposta di registro anziché dell'IVA è del 09.09.2016 e che la regolarizzazione del rilievo ai fini IVA è del 02.02.2017, risulta in primo luogo che al momento del formarsi dei presupposti per richiedere il rimborso dell'IVA versata, XXXXX S.r.l. era già in concordato preventivo, così escludendosi la possibilità per l'odierna parte contribuente di intraprendere azioni giudiziali individuali dirette a fare valere i propri diritti nei suoi confronti.

Dalla documentazione in atti risulta altresì provata la "*impossibilità o eccessiva difficoltà*" per XXXXXX S.r.l. di recuperare dal proprio fornitore l'importo dell'IVA. Il piano di riparto redatto in sede di concordato attesta che i creditori chirografari di XXXXXXXX S.r.l. potevano essere soddisfatti soltanto nella misura dell'otto per cento, né può rilevare la previsione del pagamento del 100% delle "*restanti attività*", dovendosi ritenere che il riferimento riguardi i creditori privilegiati, tra i quali non può rientrare il credito vantato dall'odierna società appellante.

Deve dunque ritenersi sussistente lo stato di insolvenza di XXXXXX S.r.l., tale da rendere impossibile il recupero dell'importo nei suoi confronti, come ulteriormente avvalorato dal rendiconto della gestione redatto il 12.04.2017 a conclusione della procedura concordataria – che ha confermato la corresponsione ai creditori chirografari della quota del 8% dei loro crediti - e da ultimo dalla cancellazione della società dal Registro delle Imprese nel 2018. L'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate deve pertanto essere respinto.

Va peraltro rigettato anche l'appello principale proposto da parte contribuente, che ha impugnato la sentenza di primo grado esclusivamente nella parte in cui ha compensato le spese del giudizio, questione ritenuta "*assorbita*" dalla Corte di Cassazione e che pertanto sul punto non si è pronunciata.

La Commissione Tributaria Provinciale ha subordinato il rimborso al rilascio da parte della società contribuente di apposita garanzia ex art. 69 D.Lgs. 546/1992, respingendo espressamente la richiesta della parte di non effettuare detta prestazione. Lo stesso dispositivo da un lato accoglie il ricorso, riconoscendo la legittimazione della ricorrente al rimborso IVA, ma dall'altro rigetta la richiesta di non prestare la garanzia. La compensazione delle spese di primo grado risulta pertanto giustificata sia in quanto motivata dal primo giudice in considerazione della "*presenza di giurisprudenza anche di segno opposto*", sia in considerazione della parziale soccombenza reciproca.

La parziale soccombenza reciproca deve essere ravvisata anche nel presente giudizio di riassunzione, considerato che l'appello principale proposto dalla società contribuente verteva "*esclusivamente in relazione alla statuizione sulle spese processuali*" (pag. 2 dell'impugnazione) e sul punto non può essere accolto, così come non viene accolto l'appello incidentale dell'Ufficio. Ai sensi dell'art. 15 D.Lgs. 546/1992 sussistono pertanto i presupposti per la compensazione integrale delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte respinge l'appello principale della società e quello incidentale dell'Ufficio; per l'effetto, conferma la sentenza di primo grado. Spese del giudizio integralmente compensate tra le parti.

Brescia, 06 giugno 2024.

IL GIUDICE RELATORE

Gianluca Vicini

IL PRESIDENTE

Paolo Evangelista