Sentenza del 02/07/2020 n. 13467 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Fallimento - Concordato preventivo - Compensazione - Condizioni - Crediti sorti prima dell'apertura della procedura - Inopponibilità.

Massima:

Nel caso in cui, in materia di concordato preventivo, l'imprenditore concordante o suoi aventi causa chiedano il rimborso di un credito IVA formatosi durante lo svolgimento della procedura concorsuale, l'amministrazione finanziaria può opporre in compensazione crediti che siano sorti successivamente all'apertura della procedura medesima, mentre - al contrario - non può opporre in compensazione crediti formatisi in epoca precedente l'apertura della procedura.

Massima redatta dal Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

La ricorrente ha impugnato - in qualità di cessionaria del credito IVA di N.C. SRL in concordato preventivo, il diniego parziale di rimborso del credito IVA, motivato dall'avere l'Agenzia delle Entrate opposto in compensazione un credito tributario della società cedente.

La CTP di Brescia ha dichiarato inammissibile il ricorso e la CTR della Lombardia, Sezione Staccata di Brescia, con sentenza in data 12 ottobre 2015, ha ritenuto ammissibile il ricorso, sul presupposto che il rimborso parziale del credito comporta un provvedimento di diniego implicito, ma ha rigettato il ricorso nel merito, osservando come la società cedente in CP avesse maturato un debito tributario sorto in epoca anteriore alla omologazione del concordato preventivo e relativo alle dichiarazioni IVA 2005 e 2006. Ha, quindi, accertato l'avvenuta compensazione a termini dell'art. 1248, comma 2, cod. civ. dando rilievo, in caso di cessione non accettata dal debitore ma a questi notificata, alla data di notifica della cessione al fine della opponibilità della compensazione e, quindi, accertando in relazione a tale circostanza in fatto l'omogeneità del credito chiesto a rimborso con i crediti opposti in compensazione.

Propone ricorso per cassazione parte contribuente affidato a quattro motivi; resiste con controricorso l'Ufficio.

Ragioni della decisione

1 - Con il primo motivo si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 1241 e ss. cod. civ., 1260, 56 e 169 r.d. 16 marzo 1942 (l. fall.), n. 267, art. 115 cod. proc. civ., nonché degli artt. 35 e 57 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui la sentenza impugnata ha fatto applicazione della disciplina della compensazione di diritto comune, anziché della disciplina della compensazione in materia concorsuale di cui all'art. 56 l. fall. Deduce il ricorrente come l'anteriorità del controcredito erariale ai fini della opponibilità in compensazione debba essere apprezzata in relazione alla data della sua insorgenza e, quindi, in relazione al periodo di imposta in cui il controcredito è sorto, non anche in relazione alla data della notificazione della intervenuta cessione del credito IVA da parte del cessionario al creditore ceduto.

Con il secondo motivo si denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 111 Cost., degli artt. 112, 113, 115 cod. proc. civ., degli artt. 36 e 53 d.lgs. n. 546/1992, dell'art. 184 l. fall., nonché degli artt. 30 e 38-bis d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella parte in cui la sentenza non si sarebbe pronunciata su tutta la domanda, con violazione del principio di cui all'art. 112 cod. proc. civ.; rileva come la CTR non si sarebbe pronunciata sulla conseguita esdebitazione ex art. 184 l. fall. per effetto dell'omologa della proposta concordataria.

Con il terzo motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ., degli artt. 56 e 184 l. fall., nonché degli artt. 30 e 38-bis d.P.R. n. 633/1972, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto provato il debito tributario della società sorto in epoca anteriore alla data di omologazione del concordato preventivo. Deduce il ricorrente come l'Ufficio si sarebbe limitato a produrre meri estratti contabili, non assolvendo all'onere probatorio su di esso incombente.

Con il quarto motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 184 l. fall., nonché degli artt. 30 e 38-bis d.P.R. n. 633/1972, nonché degli artt. 113 e 115 cod. proc. civ., nella parte in cui ha ritenuto sussistenti i presupposti per la compensazione. Rileva il ricorrente come il credito erariale opposto in compensazione sia un credito sorto in epoca precedente l'apertura della procedura concordataria e che è stato computato nel piano concordatario ed è stato oggetto di pagamento nel piano concordatario. Rileva come il suddetto credito dell'Ufficio sia soggetto alla proposta concordataria e non possa essere oggetto di compensazione con il credito del contribuente stante l'effetto esdebitatorio del concordato preventivo.

2 - Il primo motivo è fondato.

2.1 - E' principio comunemente affermato che nel concordato preventivo la compensazione determina, ai sensi degli artt. 56 e 169 l. fall., una deroga alla regola del concorso, essendo ammessa la compensazione pure quando i presupposti di liquidità ed esigibilità ex art. 1243 cod. civ. maturino dopo la data di presentazione della domanda di ammissione al concordato stesso, purché il fatto genetico delle rispettive obbligazioni sia sempre anteriore alla domanda (Cass., Sez. I, 25 novembre 2015, n. 24046). Ciò che rileva, anche riguardo alla materia tributaria, è che il

credito invocato dal contribuente (o dal suo avente causa) e il debito opposto in compensazione da parte dell'amministrazione finanziaria siano sorti o entrambi prima della apertura della procedura (Cass., Sez. VI, 29 settembre 2016, n. 19335) - benché il controcredito possa divenire liquido ed esigibile successivamente, non determinando tale circostanza violazione del principio di neutralità dell'imposta (Cass., Sez. V, 29 maggio 2019, n. 14620) - oppure entrambi siano sorti successivamente all'apertura della procedura e, in quanto tali, siano omogenei. La ragione per cui la compensazione può essere operata avuto riguardo alla data del sorger del credito - in relazione alla data di cut off costituita civ., per la quale, nel caso in cui la cessione non sia stata dall'apertura della procedura, anche per i crediti tributari - è data dal fatto che i crediti che sorgono prima della procedura sono entrambi vantati verso l'imprenditore insolvente (e, quindi, possono essere compensati con debiti dello stesso soggetto insolvente), laddove i crediti sorti dopo la procedura sono vantati dalla massa dei creditori e possono essere compensati con debiti della massa (e non dell'imprenditore insolvente). Diversi sono, difatti, i soggetti che vantano crediti nei confronti dell'amministrazione finanziaria, a seconda che il credito insorga prima o dopo l'apertura della procedura (Cass., Sez. VI, 20 marzo 2014, n. 6478), situazione resa plasticamente evidente nel caso del fallimento, dove il credito vantato prima dell'apertura della procedura è formalmente un credito facente capo al fallito che il curatore trova nel patrimonio e aziona quale soggetto che amministra i beni del fallito ex art. 42 l. fall., laddove il credito che sorge in corso di procedura è un credito facente capo alla massa dei creditori, il cui rappresentante è sempre il curatore, ma in questa seconda veste (Cass., Sez. V, 10 luglio 2003, n. 10349). Questo principio opera integralmente anche per il concordato preventivo, giusto il rinvio recettizio all'art. 56 l. fall. Operato dall'art. 169 l. fall., che comporta la traslazione della ammissibilità della compensazione dei crediti propria del fallimento al concordato preventivo (Cass., Sez., I, 25 settembre 2017, n. 22277), avuto riguardo, come data di cut off, alla data di apertura della procedura (Cass., Sez. I, 13 luglio 2018, n. 18729).

2.2 - Con tale orientamento parrebbe contrastare la decisione assunta da Cass., Sez. V, 13 dicembre 2013, n. 27883, richiamata nella sentenza impugnata, secondo la quale per verificare l'ammissibilità della compensazione tra il credito IVA chiesto a rimborso dal contribuente, oggetto di cessione ed il controcredito vantato dall'Amministrazione finanziaria, occorrerebbe avere riguardo alla disposizione di diritto comune dell'art. 1248, comma 2 Corte di Cassazione - copia non ufficiale accettata dal debitore, ma a questi solo notificata, è impedita la sola compensazione dei crediti sorti posteriormente alla notificazione della cessione.

Anche in quel caso si trattava di credito ceduto da una procedura concorsuale (fallimento), in relazione al quale era stata opposta al fallimento cedente la compensazione con un controcredito vantato dall'amministrazione finanziaria nei confronti della società fallita cedente. Tuttavia in quel caso si trattava di crediti vantati dall'Ufficio nei confronti del fallito opposti in compensazione con un credito vantato dal fallito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria («l'Ufficio aveva operato una compensazione [›] del credito in questione, maturato nel periodo pre fallimentare, con i debiti riconducibili all'attività della predetta società anteriore alla dichiarazione di fallimento, e derivanti da iscrizioni a ruolo [›] relative a controcrediti vantati dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente»). Si trattava, pertanto, di un caso in cui si sarebbe comunque reso applicabile per il cedente (e per il cessionario che dal cedente ripeteva il titolo al rimborso) il disposto di cui all'art. 56 l. fall. Vero è che la sentenza ha

affermato il diverso principio secondo cui in materia di IVA - benché senza riferimento espresso alla materia concorsuale - è inopponibile la compensazione dei crediti sorti a favore del debitore ceduto (l'Agenzia delle Entrate) e a carico del cedente (la procedura concorsuale) posteriormente alla notificazione della cessione del credito, analogamente a quanto prevede l'art. 1248, comma 2, cod. civ. Tuttavia, nella suddetta sentenza non si rinviene la affermazione - come erroneamente deduce il controricorrente - secondo cui nelle procedure concorsuali operi il principio della libera compensabilità dei crediti secondo le regole del diritto comune, in deroga «frontale» al principio di cui all'art. 56 l. fall. Invero, detto precedente ha affermato il principio della opponibilità della compensazione nei confronti di soggetti in bonis (il cessionario), a fronte dell'erronea affermazione contenuta nella sentenza di merito, secondo cui non sarebbero state opponibili alla cessionaria i crediti opponibili al cedente, in forza del fatto che le relative cartelle esattoriali erano state notificate al curatore del fallimento cedente in epoca successiva alla notifica della cessione del credito di imposta in contestazione. Appare evidente che l'enunciazione del principio di diritto, in un caso in cui crediti e debiti erano omogenei in quanto sorti in epoca anteriore alla procedura concorsuale (pienamente compensabili ex art. 56 l. fall.), non entra in conflitto con i principi suesposti, perché diretta a contrastare una errata statuizione del giudice del merito, che intendeva negare valore alla certezza del credito dell'ente impositore vantato nei confronti del cedente mediante la infondata contestazione della successiva e inopponibile notificazione delle cartelle di pagamento (che, come noto, non costituiscono presupposto per l'ammissione del credito al passivo del fallimento, essendo sufficiente l'estratto del ruolo: Cass., Sez. I, 14 giugno 2019, n. 16112). Deve, pertanto, ritenersi che non vi sia contrasto nella giurisprudenza di legittimità sul punto, per cui va affermato il seguente principio di diritto: «nel caso in cui, in materia di concordato preventivo, l'imprenditore concordante o suoi aventi causa chiedano il rimborso di un credito IVA formatosi durante lo svolgimento della procedura concorsuale, l'amministrazione finanziaria può opporre in compensazione crediti che siano sorti successivamente all'apertura della procedura medesima, mentre - al contrario - non può opporre in compensazione crediti formatisi in epoca precedente l'apertura della procedura, stante il principio richiamato dagli artt. 56, 169 l. fall., applicabile anche ai crediti erariali».

La sentenza impugnata, nella parte in cui ha affermato che la compensazione operi a termini dell'art. 1248, comma 2, cod. civ. secondo le regole del diritto comune, non si è attenuta al suddetto principio di diritto e va cassata.

Il secondo motivo (peraltro inammissibile quanto alla censura della violazione di legge in relazione all'art. 115 cod. proc. civ.) e il quarto motivo - attinenti alla applicazione del principio di esdebitazione del fallito - sono assorbiti, in quanto è preliminare l'accertamento, demandato al giudice del rinvio, che i crediti opposti in compensazione siano entrambi sorti in epoca successiva al credito chiesto a rimborso, nel qual caso sarebbero estranei alla proposta concordataria e alla conseguente esdebitazione, la quale riguarda esclusivamente i crediti anteriori (ancorché erariali).

Il terzo motivo è inammissibile, in quanto si incentra sulla motivazione del giudice di appello che ha ritenuto provata la sussistenza dei «carichi pendenti» sulla base di meri «estratti contabili».

La censura, invocando la violazione dell'art. 2697 cod. civ., tende in realtà a dedurre supposte carenze nella delibazione e nella individuazione del materiale probatorio, valutazioni che spettano al giudice del merito (Cass., Sez. Lav., 7 giugno 2013, n. 14463), essendo consolidato nella giurisprudenza della Corte che il principio del libero convincimento è situato interamente sul piano dell'apprezzamento di merito, pertanto insindacabile in sede di legittimità (Cass., Sez. III, 12 ottobre 2017, n. 23940), salvo che si deduca che il giudice del merito abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti o abbia disatteso, valutandole secondo prudente apprezzamento, prove legali (Cass., VI, 17 gennaio 2019, n. 1229).

La sentenza impugnata va, pertanto, cassata in relazione al primo motivo, rigettandosi il terzo motivo e dichiarandosi assorbiti il secondo e il quarto motivo.

Si rinvia, in relazione al primo motivo, la causa alla CTR a quo, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso, rigetta il terzo motivo, dichiara assorbiti il secondo e il quarto motivo, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Lombardia, Sezione Staccata di Brescia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza