



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI E. ROMAGNA

SEZIONE 9

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |                 |          |            |
|--------------------------|-----------------|----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | MARCHESINI      | MAURIZIO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | DE BIASE FREZZA | COSTANZA | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | PASI            | ALBERTO  | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |                 |          |            |
| <input type="checkbox"/> |                 |          |            |
| <input type="checkbox"/> |                 |          |            |
| <input type="checkbox"/> |                 |          |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2217/2016  
depositato il 14/09/2016

- avverso la pronuncia sentenza n. 186/2016 Sez:2 emessa dalla Commissione  
Tributaria Provinciale di MODENA  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE MODENA

proposto dall'appellante:

OTTONELLO MAURIZIO GIACOMO  
VIA CHIABRERA 5 3 16123 GENOVA GE

difeso da:

MONARI DANIELE  
VIA ROMA NR.53 41037 MIRANDOLA MO

Atti impugnati:

DINIEGO RIMBORSO IRES-ALTRO 2007  
DINIEGO RIMBORSO IVA-ALTRO 2007  
DINIEGO RIMBORSO IRAP 2007

SEZIONE

N° 9

REG.GENERALE

N° 2217/2016

UDIENZA DEL

21/03/2019 ore 09:30

N°

1519 / 09 / 19

PRONUNCIATA IL:

21 / 03 / 19

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

03 / 09 / 19  
Il Segretario

Conclusioni rassegnate dalle parti nei rispettivi atti introduttivi:

**per l'appellante:**

*“in via principale: in riforma della sentenza impugnata, annullare il silenzio rifiuto impugnato, in quanto illegittimo per i motivi sopraesposti e conseguentemente condannare l’Agenzia delle Entrate al rimborso dell’imposta IVA, IRES ed IRAS di e.46.431,00 oltre a interessi maturati e maturandi;*

*in subordine: in riforma della sentenza impugnata annullare, il silenzio rifiuto impugnato, in quanto illegittimo per i motivi sopraesposti e conseguentemente condannare l’Agenzia delle Entrate al rimborso dell’imposta IVA, IRES ed IRAP nella maggior o minor misura risultasse in corso di causa oltre a interessi maturati e maturandi;*

*in ogni caso: con vittoria di spese, competenze, onorari e CPA per entrambi i gradi di giudizio”.*

**per l'appellato Ufficio:**

*“voglia codesta Commissione Tributaria Regionale rigettare l’appello di parte con condanna alle spese di entrambi i gradi di giudizio.”.*

**FATTO MATERIALE E PROCESSUALE**

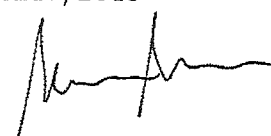
1) Con ricorso datato 15/8/2016 **Maurizio Giacomo Ottonello** residente in Bratislava (Slovacchia), nella sua qualità di socio unico e legale rappresentante della cessata società Perago SRO, già avente sede in Slovacchia e con sede operativa in Cavezzo (MO), nonché di “cessionario del credito di imposta” di cui la predetta società era titolare, impugnava la sentenza n°186/02/2016 pronunciata il 15/2/2016 e depositata il 24/2/2016 emessa dalla CTP di Modena.

Con tale decisione il Giudice *a quo* aveva rigettato il ricorso promosso avverso il silenzio-rifiuto serbato sulla istanza di rimborso 14/1/2011 da esso inoltrata, relativa al credito IVA, pari ad €.24.508,00 nonché ai crediti IRES ed IRAP maturati dalla società slovacca, rispettivamente ammontanti ad €.4.803,00 ed €.10.384,00.

A) Il 15/4/2008 la Perago SRO era stata cancellata dal registro delle imprese italiano e slovacco.

Nell’anno di imposta antecedente (2007) aveva esposto nel quadro “RX – rigo 2” della dichiarazione dei redditi il credito IVA ammontante ad €.24.508,00 onde ottenere il rimborso immediato della somma.

Commissione Tributaria Regionale di Bologna R.G.A. N.2217/2016



Detto credito era stato poi incrementato sino ad €.31.244,00 a seguito di rettifica favorevole operata dall'Agenzia delle Entrate ex art. 36 bis DPR 600/1973.

La società aveva, altresì, esposto nella medesima dichiarazione dei redditi nel quadro "RX", ai rigli 1 e 3, rispettivamente il credito IRES di €.4.803,00 e quello IRAP di €.10.384,00.

**B)** Con contratto 18/12/2007, stipulato in Slovacchia e stilato nella lingua di quel paese, la società Perago SRO in liquidazione aveva ceduto i crediti predetti a Ottonello Maurizio Giacomo.

Il 30/10/2008 detto contratto, con la traduzione italiana, era stato notificato all'Agenzia delle Entrate di Modena.

**C)** Il 14/1/2011 il cessionario, odierno ricorrente, aveva inoltrato l'istanza di rimborso delle somme tutte sopra specificate.

L'Ufficio, con riguardo al credito IVA, in data 28/2/2012 aveva emesso il provvedimento di diniego Prot. n°21058/2012, nell'assunto che l'istanza sarebbe stata inoltrata tardivamente, ossia oltre il termine di cui all'art. 21, II co., ult. periodo D.Lgs. 546/1992 e, dunque, in violazione dell'art.16, VI co., DPR 636/1972.

Detto provvedimento era stato notificato al contribuente nell'ultimo domicilio conosciuto in territorio italiano per compiuta giacenza.

Nulla invece aveva espressamente disposto in merito al credito IRES ed IRAP.

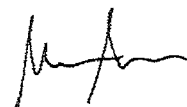
**D)** L'odierno appellante in data 8/10/2014 aveva impugnato il silenzio rifiuto relativo al rimborso di tutti i crediti innanzi specificati (IRES, IRAP ed IVA), atteso che egli non ha ricevuto il provvedimento di diniego suddetto essendo residente all'estero.

L'Agenzia delle Entrate si era costituita in giudizio eccependo preliminarmente che il credito IVA era stato oggetto dell'apposito provvedimento di diniego dianzi ricordato.

Dunque il ricorso sul punto doveva ritenersi inammissibile:

-- per tardività a'sensi dell'art.21, I co., D.Lgs. 546/1992 giacché la notifica a mezzo posta del provvedimento impugnato all'ultimo domicilio conosciuto di Ottonello Maurizio Giacomo, in Genova, si sarebbe regolarmente perfezionata decorsi i termini di legge dall'avvenuto deposito del piego relativo in data 26/3/2012;

Commissione Tributaria Regionale di Bologna R.G.A. N.2217/2016



-- per l'intervenuta decadenza dal termine biennale di cui al già citato art. 21, Il co. ultimo periodo, D.Lgs. 546/1992, dovendosi ritenere che il chiesto rimborso fosse di natura "anomala" non essendo stato inoltrato mod. "VR" a tal fine indispensabile.

Nel merito, poi, con riguardo indistintamente a tutti i crediti in questione (IRES, IRAP ed IVA) prospettava che:

- la cessione non sarebbe stata opponibile all'Erario in quanto non formalizzata con scrittura privata autenticata da Notaio ex artt.43 bis DPR 602/1973 e 69 R.D. 2440/1923;
- non poteva farsi luogo al rimborso in quanto alla data della sottoscrizione del contratto di cessione di credito sarebbero stati sussistenti in capo alla società cessionaria ingenti debiti tributari, di entità superiore (€5.728.058,00) ai crediti chiesti a rimborso (€46.431,00).

**E)** Con la sentenza gravata il Giudice di prime cure aveva:

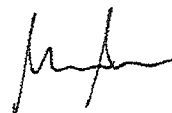
- rigettato le eccezioni preliminari di inammissibilità del ricorso;
- ritenuto incontestato l'ammontare dei crediti *de quibus*, anche sulla scorta delle esplicite ammissioni dell'Ufficio, pervenendo alla conclusione che *"il diniego erroneamente notificato, andrebbe, comunque annullato riconoscendo spettante il credito IVA come pure il credito IRES ed IRAP"*.

Aveva, tuttavia, rigettato la domanda di rimborso argomentando come segue:

*"il Collegio non può non prendere in considerazione quanto affermato a più riprese da parte dell'Agenzia circa l'esistenza dei carichi pendenti della società Perago nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria per circa €5.728.058,00 ed anche se parte ricorrente ha precisato che ad eccezione di pochi atti impositivi di valore irrisorio (ma, comunque, di €14.971,30) notificati prima della cancellazione" (ndr.: della società dai registri delle imprese), "gli altri atti contenenti il grosso delle somme sono stati notificati negli anni 2009, 2010, 2011 e 2012 dopo la cancellazione della società e pertanto inesistenti, ritiene che il rimborso non può essere, attualmente, effettuato"*.

Ciò sulla scorta della Giurisprudenza della S.C. secondo cui *"la procedura di rimborso "è disciplinata dal legislatore con specifiche cautele per evitare che le somme rimborsate abbiano a non essere più recuperabili, e tali cautele si concretano nella sospensione della disponibilità della somma per il contribuente, fino a quando il rapporto non sia definito" (Cass. n°15388/2001)"*.

Commissione Tributaria Regionale di Bologna R.G.A. N.2217/2016



Aveva pertanto ritenuto legittimo l'operato dell'Agenzia delle Entrate e compensato le spese del giudizio "in considerazione della particolarità della questione".

**F)** Il ricorrente non si acquietava alla sentenza e proponeva appello affidandolo ai motivi di impugnazione di seguito sunteggiati:

- **I** - violazione dell'art.2495, II co., c.c. atteso che tutti gli atti impositivi da cui sarebbe originato il debito tributario della società Perago SRO sarebbero stati ad essa notificati dopo la sua cancellazione dal registro delle imprese e, dunque, dopo la sua estinzione, con l'eccezione del presunto debito ammontante a complessivi €.14.971,30, originato da atti impositivi notificati, invece, in data antecedente;

- **II** - violazione dei trattati U.E. in forza dei quali non potrebbe essere denegata la validità di un contratto redatto in un paese dell'Unione in osservanza della legislazione ivi vigente.

Nel merito evidenziava che il contratto di cessione "formalizzato sotto forma di scrittura privata autenticata dal Notaio Dr. Bosanska", era stato nuovamente notificato all'Agenzia delle Entrate il 2/9/2016.

Ciò in considerazione delle contestazioni da quest'ultima svolte nel corso del giudizio di primo grado in ordine alla inopponibilità all'Erario del medesimo contratto di cessione di credito privo dell'autentica notarile già notificato il 30/10/2008.

Rassegnava le soprascripte conclusioni.

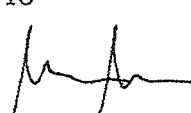
**2)** Con controdeduzioni 3/10/2016 si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate che reiterava anzitutto l'eccezione di inammissibilità del ricorso ex art.21, I co., D.Lgs. 546/1992 sostenendo che il provvedimento di diniego espresso del rimborso del credito IVA fosse stato regolarmente notificato all'odierno appellante in Genova per compiuta giacenza del plico.

Sul primo motivo di impugnazione argomentava in ordine alla applicabilità dell'art.28, IV co., D.Lgs. n°175/2014.

Esso prescrive, ai soli fini della validità ed efficacia degli atti tributari, che l'estinzione della società disposta dall'art.2495 c.c. ha effetto dopo il decorso di cinque anni dalla data della richiesta della cancellazione dal registro delle imprese.

Tale norma avendo carattere processuale avrebbe natura retroattiva e si

Commissione Tributaria Regionale di Bologna R.G.A. N.2217/2016



applicherebbe pertanto anche alle società cancellate dal registro C.C.I.A.A. prima del 13/12/2014, data della sua entrata in vigore e, dunque, anche al caso in esame.

Pertanto, tutti gli atti impositivi notificati alla società dopo la cancellazione dal registro delle imprese sarebbero efficaci.

Sul secondo motivo di impugnazione contestava la genericità della sua formulazione in quanto carente della indicazione delle norme unionali che si assumerebbero violate evidenziando, peraltro, che la Corte di Giustizia Europea si era già pronunciata statuendo che la disciplina comunitaria difetta di disposizioni *“in materia di ripetizione di imposte nazionali indebitamente riscosse”*.

Deduceva, poi, che il contratto di cessione nuovamente notificato in data 2/9/2016 reca un mero *“riconoscimento di firma autenticato da Notaio”* che non potrebbe assolutamente *“sanare” la mancata* autentica dell'atto originario.

Pertanto, anche sulla scorta degli artt.43 bis D.P.R. 602/1973, 5, IV co. ter D.L. 70/1988 nonché dell'art.1, VII co., lett. c), D.M. 30/9/1997, la decisione del Giudice di prime cure dovrebbe essere confermata.

Formulava le domande innanzi riportate.

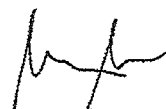
3) L'appellante depositava memorie integrative nelle quali deduceva ulteriormente quanto in appresso.

In primo luogo l'Ufficio non aveva introdotto appello incidentale nei termini di legge e, pertanto, la sentenza di prime cure sarebbe divenuta irretrattabile *in parte qua*; segnatamente laddove essa aveva così statuito: *“poiché l'importo di €.24.508,00 risulta effettivamente a credito, poiché il suddetto credito si è consolidato attraverso il riconoscimento da parte dell'Amministrazione, poiché non si è verificato alcun termine decadenziale, l'Erario non può assolutamente procurarsi un indebito arricchimento appellandosi ad una mancata compilazione del modello VR, che, nel frattempo, è stato anche eliminato.*

*Conclusivamente il diniego erroneamente notificato andrebbe, comunque, annullato riconoscendo spettante il credito IVA come pure il credito IRES ed IRAP”*.

Orbene, la statuizione sopra ritrascritta non era stata oggetto di impugnazione da parte dell'Ufficio.

Commissione Tributaria Regionale di Bologna R.G.A. N.2217/2016



Conseguentemente la "eccezione di tardività" della impugnazione del provvedimento di diniego del rimborso IVA a'sensi dell'art.21, I co., D.Lgs. 546/1992 reiterata nel presente grado, sarebbe inammissibile perché formulata decorsi i termini per proporre appello incidentale.

In secondo luogo l'invocata modifica legislativa, introdotta con l'art. 28, IV co., D.Lgs.175/2014, non avrebbe natura retroattiva perché nessuna norma di legge può disporre per il passato.

In terzo ed ultimo luogo ribadiva che tutti gli atti impositivi erano stati notificati dopo la cancellazione della Perago SRO dai registri delle imprese, come risulta dalle emergenze degli estratti di ruolo.

Esclusivamente quattro atti impositivi sarebbero stati asseritamente notificati in data 6/3/2008, ossia antecedentemente la cancellazione suddetta.

Tuttavia l'Ufficio non aveva offerto la prova documentale del procedimento di notifica e del relativo perfezionamento.

Si riconfermava pertanto nelle rassegnate conclusioni.

#### **MOTIVI DELLE DECISIONE**

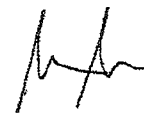
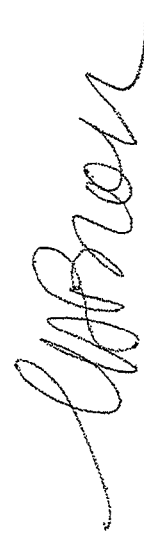
➤ Anzitutto questa Commissione rileva che la sentenza impugnata è divenuta definitiva nella parte in cui ha riconosciuto sussistente il credito IVA ammontante ad €.24.508,00, previo rigetto della eccezione di decadenza per tardività dell'istanza di rimborso ex art.21, II co., ult. parte, D.Lgs.546/1992, nonché dell'ulteriore eccezione a'sensi del cit. art.21, I co..

Infatti, nessuna delle parti del presente grado di giudizio, ossia la appellata Agenzia delle Entrate e, tantomeno, l'appellante Ottonello Maurizio Giacomo, hanno censurato la decisione sul punto in osservanza dei termini decadenziali dell'appello.

Ne consegue che la reiterata "eccezione di tardività" della impugnazione a'sensi dell'art.21, I co., D.Lgs. 546/1992 con riferimento al diniego espresso notificato al contribuente nell'ultimo domicilio conosciuto in Italia, riproposta dalla Agenzia delle Entrate nel presente grado tramite le controdeduzioni datate 3/10/2016 (pag. 4, VII cpv.), è senz'altro inammissibile perché introdotta in violazione delle norme disciplinanti termini decadenziali dell'appello e del conseguente giudicato formatosi sul punto.

La decisione è divenuta parimenti irretrattabile in ordine alla sussistenza ed all'ammontare degli ulteriori crediti IRES ed IRAP, poiché non oggetto di

Commissione Tributaria Regionale di Bologna R.G.A. N.2217/2016



censura.

➤ Sul primo motivo di impugnazione

**A)** La gravata decisione deve invece essere riformata nella parte in cui ha disposto che *“il rimborso non può essere attualmente effettuato”*, in considerazione dell’*“esistenza di carichi pendenti della società Perago nei confronti dell’Amministrazione Finanziaria per circa €.5.728.058,00”*, ancorché gli atti impositivi da cui detto debito trarrebbe titolo, siano stati notificati in data successiva alla *“cancellazione della società e pertanto inesistenti”*.

Ciò non di meno il Giudice di prime cure ha ritenuto di osservare, comunque, l’orientamento giurisprudenziale della Corte di Legittimità secondo cui *“la procedura di rimborso “è disciplinata dal legislatore con specifiche cautele per evitare che le somme rimborsate abbiano a non essere più recuperabili, e tali cautele si concretano nella sospensione della disponibilità della somma per il contribuente, fino a quando il rapporto non sia definito” (Cass. 15388/2001)”*.

Senonché, a mente del dettato dell’art.2495 c.c., i crediti erariali originati da atti impositivi notificati alla società Perago SRO dopo la sua cancellazione dal registro delle imprese, non sono opponibili all’odierno appellante.

La norma al II co. dispone: *“Ferma restando l’estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l’ultima sede della società.”*.

Pertanto, l’Ufficio avrebbe dovuto azionare i crediti erariali nei confronti dei soci – e dunque nella fattispecie dell’odierno appellante – nonché dei liquidatori, nei termini ivi prescritti.

Ciò, però, non è avvenuto.

D’altra parte, gli atti impositivi notificati alla società estinta e, dunque, ad un soggetto non più esistente, risultano privi di qualsivoglia efficacia.

**B)** Ai fini che qui interessano nessun rilievo riveste, poi, la modifica della citata norma introdotta dall’art.28, IV co., D.Lgs. 175/2014 secondo cui: *“ai soli fini della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l’estinzione delle*



società di cui all'art. 2495 c.c. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del registro delle imprese”.

A tale novella non può infatti attribuirsi efficacia retroattiva atteso che essa, secondo l'insegnamento della S.C. “non ha valenza interpretativa, neppure implicita) (...) in quanto reca disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese.” (ex plurimis Cass. 2016 n°19142; Cass. 2016 n°7923; Cass. 2016 n°8140; Cass. 2015 n°15648; Cass. 2015 n°6743).

Ne consegue che la ridetta novella non può trovare applicazione nel caso di specie in cui si verte di debiti tributari maturati e notificati tramite atti impositivi in data antecedente la sua entrata in vigore.

Dunque, l'Ufficio non può opporre al cessionario, odierno appellante, i crediti erariali portati da atti impositivi che, sulla scorta degli estratti di ruolo prodotti in giudizio, sono stati pacificamente notificati all'indirizzo della società Perago SRO in data successiva al 15/4/2008, ossia successivamente alla sua estinzione.

C) Quanto invece ai crediti erariali portati da atti impositivi che, sulla scorta degli estratti anzidetti, risultano notificati all'indirizzo della Perago SRO in data antecedente il 15/4/2008, ossia allorché la società era ancora attiva, essi sono opponibili al cessionario odierno appellante.

Tuttavia dev'essere rilevato che la appellata non ne ha comprovato documentalmente il valido perfezionamento del procedimento notificatorio nei confronti della società destinataria.

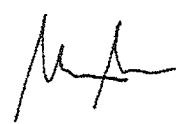
La Agenzia delle Entrate infatti non ha offerto le ricevute di invio e gli avvisi di ricevimento relativi.

Ne discende che anche i crediti portati da tali atti non ostano al chiesto rimborso perché l'Ufficio non ha dimostrato di averli azionati nei termini prescritti.

➤ Sul secondo motivo di impugnazione

La sentenza merita altresì di essere riformata laddove afferma “il credito della società Perago è stato oggetto di cessione a favore del ricorrente che l'Amministrazione Finanziaria non ritiene efficace perché l'atto non è stato notificato all'Amministrazione Finanziaria e non risulta da atto pubblico o da scrittura priva autenticata da notaio contenente l'esatto importo del credito

Commissione Tributaria Regionale di Bologna R.G.A. N.2217/2016



*ceduto. La Commissione, pur condividendo le argomentazioni di parte ricorrente che il contratto sull'alienazione del credito è stato redatto secondo la legislazione vigente in Slovacchia osserva che è stato stipulato secondo l'articolo 524 del codice civile ed allora per poter essere efficace doveva essere redatto da pubblico ufficiale slovacco, tradotto in italiano e recepito con verbale da un notaio italiano e poi notificato all'Agenzia delle Entrate.*

I precetti che disciplinano i contratti di cessione di credito nei confronti dell'Erario sono contenuti negli artt.43 bis DPR 602/1973 e nell'art.69 R.D. 2440/1923.

Entrambe le norme prescrivono che il contratto deve essere redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata.

Nella fattispecie l'atto di cessione datato 18/12/2007 notificato all'Agenzia delle Entrate in data 30/10/2008 era privo dell'autenticazione notarile della sottoscrizione.

Il medesimo atto di cessione notificato il 2/9/2016 reca invece l'autentica notarile delle firme dei sottoscrittenti.

Per tale ragione esso deve considerarsi validamente comunicato alla appellata in osservanza della normativa italiana sopra ricordata.

Questo Giudice ritiene inconferenti le argomentazioni in proposito svolte dall'Ufficio in merito alla discrasia temporale sussistente tra la data della stipula del contratto di cessione (18/12/2007) ed il "riconoscimento di firma" effettuato dai contraenti con la autenticazione notarile delle sottoscrizioni avvenuto successivamente (8/6/2016).

Ai fini che ci occupano rileva esclusivamente la avvenuta notifica del contratto di cessione all'Erario in osservanza delle disposizioni sopraricordate.

La discrasia temporale evidenziata dall'Ufficio è, invece, irrilevante atteso che l'Erario è incontestatamente tuttora debitore dell'importo *de quo*, non avendo assolto all'obbligazione relativa nei confronti di chicchessia in data antecedente alla valida notifica del contratto di cessione avvenuta il 2/9/2016.

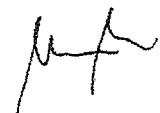
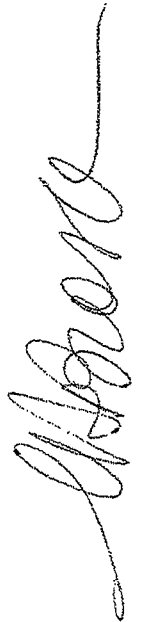
In definitiva, l'appello deve essere accolto.

La condanna alle spese di lite, liquidate come da dispositivo, segue la soccombenza.

**P.Q.M.**

In riforma della sentenza impugnata dichiara l'illegittimità del rifiuto opposto

Commissione Tributaria Regionale di Bologna R.G.A. N.2217/2016

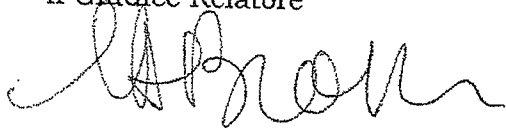


dalla Agenzia delle Entrate alla richiesta di rimborso proposto da Maurizio Giacomo Ottonello e per l'effetto condanna l'Agenzia delle Entrate a corrispondere la somma di €.46.431,00 ad Ottonello Maurizio Giacomo con interessi legali dalla mora al saldo.

Condanna all'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese di lite a favore dell'appellante, spese che liquida in complessivi €.1.500,00 per il primo grado di giudizio ed €.1.000,00 per il secondo grado, oltre le spese generali nella misura del 15%, CUT, CPA ed IVA.

Bologna, li 21/3/2019

Il Giudice Relatore



Il Presidente

