

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23186 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 14/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 17205/2024 R.G. proposto da:

Agenzia Delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale Dello Stato .
-ricorrente-

contro

Fata Morgana S.p.a. In Fallimento in persona del legale rappresentante
pro tempore, rappresentato e difeso dagli avvocati Salvatore Rijli, Bruno
Chiarantano

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II Grado della
Calabria n. 1419/2024 depositata il 20/05/2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 08/07/2026 dal
Consigliere Salvatore Leuzzi.

FATTI DI CAUSA

La controversia trae origine dalla comunicazione di irregolarità n. 0008608718471, notificata alla Fata Morgana s.p.a. in fallimento in data 1° marzo 2021, all'esito del controllo automatizzato della dichiarazione integrativa Modello IVA 2018, relativa all'anno d'imposta 2017. La curatela aveva esposto un credito IVA correlato a versamenti eseguiti in relazione a operazioni ad esigibilità differita poste in essere dalla società anteriormente alla dichiarazione di fallimento e incassate nel corso della procedura, assumendo che il relativo debito dovesse essere trattato come credito concorsuale, da soddisfare secondo le regole del riparto e non in prededuzione. L'Ufficio, muovendo dalla risposta resa all'interpello proposto dalla curatela, disconosceva il credito indicato nella dichiarazione integrativa e richiedeva il pagamento della maggiore IVA, oltre interessi e sanzioni, sul presupposto che il versamento già effettuato non integrasse un errore fiscalmente rilevante né desse luogo a indebito ripetibile. Avverso la comunicazione di irregolarità la società proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria, deducendo l'inesistenza dell'obbligazione tributaria nei termini pretesi dall'Amministrazione e la violazione degli artt. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 111 l. fall.; l'Agenzia delle entrate si costituiva resistendo. La Commissione tributaria provinciale, con sentenza n. 7050/3/2022, rigettava il ricorso, ritenendo che l'azione di restituzione presupponesse l'inesistenza dell'obbligazione adempiuta, mentre nella specie il debito IVA assolto dal curatore era effettivamente esistente, sicché il pagamento non poteva essere recuperato mediante dichiarazione integrativa o rimborso. La società proponeva appello e l'Agenzia delle entrate si costituiva anche nel secondo grado. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, con sentenza n. 1419/07/24, depositata il 20 maggio 2024, accoglieva il gravame, annullando la comunicazione di irregolarità e compensando le spese del doppio grado, sul rilievo che il credito esposto

nella dichiarazione integrativa era stato neutralizzato dalla contestuale indicazione del medesimo importo quale debito IVA nel modello relativo alle operazioni concorsuali e che l'emissione del provvedimento impugnato avrebbe comportato una doppia applicazione dell'imposta in relazione allo stesso presupposto. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi. La Fata Morgana s.p.a. in fallimento si è costituita con controricorso, chiedendo il rigetto dell'impugnazione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il **primo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 8 del d.P.R. n. 322 del 1998, 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 111 l. fall. L'Agenzia delle entrate deduce che la Corte di giustizia tributaria di secondo grado avrebbe erroneamente riconosciuto la legittimità della dichiarazione integrativa presentata dalla curatela, omettendo di considerare che il fallimento non disponeva di alcun titolo idoneo a emendare la dichiarazione originaria mediante l'esposizione di un credito derivante da imposta già dichiarata, liquidata e versata. Secondo la ricorrente, l'IVA relativa alle operazioni ad esigibilità differita, pur riferibile a operazioni anteriori al fallimento e incassata nel corso della procedura, era fiscalmente esigibile e il suo pagamento non integrava un errore rilevante ai fini fiscali né un indebito oggettivo; di conseguenza, la curatela non avrebbe potuto recuperare *ex post* l'importo già corrisposto mediante dichiarazione integrativa, tanto più in difetto di prova dell'errore allegato.

Con il **secondo motivo** di ricorso si censura, ancora ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 36-bis e 67 del d.P.R. n. 600 del 1973, 163 del d.P.R. n. 917 del 1986 e 2697 cod. civ. L'Amministrazione finanziaria sostiene che il giudice d'appello avrebbe fatto malgoverno delle norme sul controllo

automatizzato e sul divieto di doppia imposizione, poiché la comunicazione di irregolarità non avrebbe introdotto una duplicazione del prelievo, ma si sarebbe limitata a recuperare un credito IVA indebitamente esposto nella dichiarazione integrativa. La ricorrente assume, inoltre, che il contribuente non avrebbe documentato l'effettiva sussistenza dell'errore posto a fondamento dell'emenda dichiarativa, né la ricorrenza dei presupposti per l'esposizione del credito, sicché la sentenza impugnata avrebbe erroneamente valorizzato la pretesa neutralizzazione contabile tra credito e debito IVA, senza considerare che i versamenti già eseguiti si riferivano a debiti esistenti e che i crediti emersi dalle dichiarazioni integrative erano stati, almeno in parte, utilizzati in compensazione.

I due motivi, che possono essere esaminati congiuntamente per la loro stretta connessione, sono fondati nei termini che seguono.

Occorre muovere dalla distinzione, ormai stabilizzata nella giurisprudenza di questa Corte, tra la posizione IVA maturata anteriormente alla dichiarazione di fallimento e quella riferibile alle operazioni compiute successivamente dall'organo concorsuale. La permanenza della medesima partita IVA non elide, infatti, l'autonomia giuridica delle due posizioni, poiché, quanto alle operazioni anteriori, il curatore agisce quale avente causa del fallito e amministratore del patrimonio di questi, mentre, con riguardo alle operazioni successive, opera quale gestore del patrimonio nell'interesse della massa; la dichiarazione relativa al segmento prefallimentare è diretta a definire il rapporto tributario antecedente alla procedura e a far emergere eventuali crediti o debiti geneticamente riferibili al fallito (Cass. n. 7512/2025; Cass. n. 14620/2019; Cass. n. 20063/2023).

Ne deriva che, ai fini dell'individuazione della natura concorsuale o prededucibile del debito IVA relativo a operazioni ad esigibilità differita, non assume rilievo decisivo il solo momento dell'incasso del corrispettivo, ma il fatto genetico dell'obbligazione, ossia il momento in cui l'operazione

deve considerarsi effettuata secondo i criteri propri dell'art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972. Laddove l'operazione sia stata posta in essere e fatturata anteriormente all'apertura della procedura, il credito dell'Erario, pur divenuto esigibile in costanza di fallimento per effetto dell'incasso, resta collegato alla sfera giuridica del fallito e non sorge in occasione o in funzione della procedura concorsuale (Cass. n. 7512/2025; Cass. n. 14620/2019; Cass. n. 20063/2023). La qualificazione concorsuale del credito erariale, dunque, non dipende dalla circostanza che l'esigibilità dell'imposta si sia manifestata durante il fallimento, ma dalla riconducibilità genetica dell'operazione imponibile all'attività della società anteriormente all'apertura della procedura; sicché l'incasso sopravvenuto in costanza di fallimento non trasforma il debito IVA in debito di massa, né lo rende sorto in occasione o in funzione della procedura.

Tale premessa, tuttavia, non esaurisce il tema devoluto dal ricorso. La questione decisiva non è soltanto se l'IVA in contestazione dovesse essere qualificata come debito concorsuale, ma se, una volta che il curatore l'abbia dichiarata, liquidata e versata, sia ancora consentito far emergere, mediante dichiarazione integrativa, un credito fiscalmente azionabile corrispondente all'importo già pagato. La sentenza impugnata ha risolto tale passaggio in modo assertivo, affermando che *«il credito esposto nella dichiarazione integrativa era stato comunque neutralizzato dalla concomitante indicazione dello stesso debito IVA nel Modello nel quale andavano indicate le operazioni relative al periodo concorsuale»* e che, perciò, *«l'Ufficio non era quindi legittimato ad emettere la Comunicazione di irregolarità impugnata»*. In tal modo, essa ha fatto discendere dalla natura concorsuale del debito e dalla successiva indicazione del medesimo importo in altro modulo IVA la legittimità dell'emenda dichiarativa, senza verificare se il pagamento già eseguito integrasse un errore dichiarativo fiscalmente rilevante o piuttosto l'adempimento di un'obbligazione tributaria comunque esistente.

In materia di rimborso o di esposizione di un credito d'imposta, il contribuente assume la posizione di attore sostanziale ed è onerato della prova dei fatti costitutivi della pretesa, non potendo il credito ritenersi dimostrato per il solo fatto della sua indicazione in dichiarazione o della prospettazione di una diversa allocazione contabile dell'operazione (Cass. n. 7512/2025; Cass. n. 20063/2023). L'Amministrazione finanziaria, quando contesti la spettanza del credito fatto valere dal contribuente, non introduce un'eccezione in senso stretto, ma svolge una mera difesa diretta a negare la sussistenza dei fatti costitutivi della pretesa restitutoria o creditoria (Cass. n. 7512/2025; Cass. n. 20063/2023).

La Corte territoriale, invece, ha valorizzato la neutralizzazione contabile del credito mediante la contestuale indicazione del corrispondente debito IVA, ma non ha chiarito in base a quale titolo il credito potesse dirsi sorto dopo che l'imposta era stata versata in relazione a un debito non contestato nella sua esistenza. Né è sufficiente il richiamo al divieto di doppia imposizione, sviluppato dalla sentenza impugnata sul rilievo che *«con l'emissione del provvedimento impugnato l'Ufficio abbia violato il principio generale del diritto tributario del divieto di doppia imposizione»*, realizzandosi, secondo il giudice d'appello, *«una doppia applicazione della imposta, in relazione allo stesso presupposto»*. Tale principio presuppone, infatti, una duplicazione sostanziale del prelievo in relazione al medesimo presupposto, mentre nella specie l'Ufficio ha dedotto di avere recuperato, mediante il controllo automatizzato, non una seconda imposta, ma il minor credito derivante dalla dichiarazione integrativa ritenuta priva di presupposto, credito che la curatela avrebbe dovuto provare nella sua effettiva spettanza. In altri termini, secondo la prospettazione dell'Amministrazione, l'atto impugnato non pretendeva nuovamente l'IVA già versata dalla curatela, ma negava che quella stessa somma, per il solo fatto di essere stata indicata nella dichiarazione integrativa, potesse trasformarsi in un credito utilizzabile dal fallimento. Il divieto di doppia

imposizione è suscettibile di venire in rilievo solo se il giudice accerti che l'Erario abbia richiesto due volte la medesima imposta; non è invece sufficiente che l'Ufficio abbia disconosciuto il credito esposto in dichiarazione, quando sia proprio la spettanza di quel credito a costituire l'oggetto della controversia.

La motivazione della sentenza impugnata presenta, pertanto, un salto logico-giuridico: essa correttamente muove dalla riferibilità concorsuale dell'IVA relativa a operazioni ante fallimento incassate nel corso della procedura e aggiunge che *«l'indicazione di quel credito non costituiva, come erroneamente ritenuto dalla Corte di primo grado, una richiesta di rimborso»*, poiché *«lo stesso importo era poi stato indicato nell'altro Modello Iva»*. Tuttavia omette di accertare se tale qualificazione consentisse, dopo l'avvenuto pagamento, l'emersione di un credito IVA mediante dichiarazione integrativa e se la curatela avesse assolto l'onere di dimostrare i presupposti dell'emenda. In tal modo, la decisione confonde il piano della collocazione concorsuale del debito con quello, distinto, della ripetibilità o utilizzabilità in credito dell'imposta già versata, senza dare adeguata risposta alla specifica censura dell'Ufficio circa l'insussistenza di un errore fiscalmente rilevante e di un titolo idoneo alla presentazione della dichiarazione integrativa. Il giudice di rinvio dovrà quindi riesaminare la vicenda verificando se, al di là della corretta qualificazione concorsuale del debito IVA, la curatela abbia effettivamente dimostrato la spettanza del credito esposto nella dichiarazione integrativa, non potendo tale credito ritenersi provato per il solo fatto della diversa collocazione contabile dell'importo nei moduli dichiarativi.

Il ricorso va, dunque, accolto. La sentenza impugnata deve essere cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, affinché riesamini la controversia attenendosi ai principi sopra richiamati e verifichi, in particolare, se l'IVA già versata dalla curatela potesse essere recuperata mediante

dichiarazione integrativa e se risultassero provati i presupposti del credito esposto, provvedendo altresì sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 08/07/2026.

La Presidente
Giulia Iofrida