

Il Relatore  
ANDREA PAPALIA

Depositata il 07/11/2023  
Il Segretario  
ARIANNA BIANCONE



Il Presidente  
LUCIO LUCIOTTI

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell' ABRUZZO Sezione 6, riunita in udienza il 10/07/2023 alle ore 16:30 con la seguente composizione collegiale:

**LUCIOTTI LUCIO**, Presidente  
**PAPALIA ANDREA**, Relatore  
**DE RENSIS GIOVANNI**, Giudice

in data 10/07/2023 ha pronunciato la seguente

### ORDINANZA

- sull'appello n. 146/2023 depositato il 17/02/2023

#### proposto da

C. G. F. D. C. S. C.

**Difeso da**  
Massimo Cirulli - CRLMSM63S11G141Z

**Rappresentato da** P. P.

**ed elettivamente domiciliato presso** avvmassimocirulli@pec.ordineavvocatichieti.it

#### contro

A. E. C.

**elettivamente domiciliato presso** A. E. C.

#### **Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 225/2022 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale CHIETI sez. 2 e pubblicata il 17/08/2022

#### **Atti impositivi:**

- SILENZIO IRPEF-REDDITI DI CAPITALE

**a seguito di discussione in pubblica udienza**



## ELEMENTI IN FATTO E DIRITTO

### RINVIO PREGIUDIZIALE ALLA CASSAZIONE

Art. 363-bis c.p.c.

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Con sentenza N. 225/02/22 pronunciata in data 2.3.2022 e depositata in data 17.8.2022 la Commissione Tributaria Provinciale di Chieti accoglieva il ricorso proposto dal fallimento C. G. F. D. C. S. C. in persona del curatore P. P. avverso il silenzio/diniego di rimborso richiesto per la restituzione di ritenute d'acconto ammontanti complessivamente a € 555.821,18 operate da B. B. sugli interessi attivi maturati sui conti intestati alla società fallita.
2. I primi giudici hanno rilevato, da un lato, che il rimborso spetta solo ove risulti al termine del periodo di imposta un credito IRES trasfuso nella dichiarazione fiscale che, in realtà, nel caso di specie, non era stata comunque ancora presentata all'epoca dell'istanza di restituzione, avendovi la curatela provveduto solo nel corso del giudizio tributario; dall'altro, hanno espressamente affermato che "in ogni caso, trattandosi di rimborso di ritenute d'acconto da classificare quali accantonamenti operati dal sostituto d'imposta a titolo di imposte dirette, è oltremodo evidente che, non essendo le società di persone (quale era la C. G. F. D. C. S. C. soggette al versamento dell'IRES, alcun rimborso può essere richiesto direttamente dalla società, ma solo dai soci secondo la percentuale di partecipazione agli utili e sono da questi scomputabili dalle proprie imposte".
3. Il curatore del fallimento C. G. F. D. C. S. C. proponeva rituale appello avverso detta sentenza, deducendo l'erronea interpretazione della normativa fiscale e fallimentare in relazione alla richiesta di rimborso delle ritenute subite dalla società di persone fallita e, in particolare, violazione e falsa applicazione dell'art. 183 commi 1 e 2 e 3 DPR 22 dicembre 1986 n. 917, dell'art. 5 commi 1 e 4 DPR 22 luglio 1998 n. 322, degli artt. 2033 e 2041 c.c. nonché degli artt. 118 e 120 legge fall. e 2740 c.c. e ribadendo sostanzialmente le medesime ragioni di doglianza già esposte nel ricorso introduttivo.
4. In particolare l'appellante, dopo aver premesso che in caso di fallimento di società di persone, le ritenute sono applicate a titolo di acconto nei confronti della società ai sensi dell'art. 26, comma 4, lett. b) DPR 29 settembre 1973, n. 600 e che il curatore deve presentare la dichiarazione fiscale agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai soci, ai quali va imputato pro quota l'eventuale reddito di impresa del periodo fallimentare ai sensi dell'art. 183 DPR 917/86 e 5 DPR 322/98, in caso di difetto di residuo attivo e, quindi, di reddito imponibile, come verificatosi nella specie stante il solo parziale soddisfacimento dei creditori chirografari, il diritto al rimborso integrale delle ritenute subite a titolo di acconto spetta al fallimento della società per sopravvenuta insussistenza del presupposto impositivo.
5. Richiamando giurisprudenza di legittimità che si è espressa sia nel senso di ritenere, in assenza di reddito, rimborsabili le ritenute non scomputabili dalla maggiore imposta dovuta (Cass. 29.12.1995, n. 13154) sia nel senso di ritenere legittimato all'istanza di rimborso il fallimento anche se con riferimento specifico a società di capitali (Cass. 22.9.2011 n. 19314; Cass. 7.7.2004, n. 12433; Cass. 14.11.2001 n. 14127), l'appellante ribadiva che, per identità di ragione, tale legittimazione deve essere riconosciuta anche al fallimento di società di persone in quanto il diritto di ripetere l'indebito spetta al solvens che in tal caso è la società sostituita che ha riscosso gli interessi al netto della ritenuta operata dal sostituto, senza che al riguardo possa assumere rilevanza la natura di società di persone o di capitali attribuibile all'ente sostituito. Ribadiva ancora che la decisione dei primi giudici che garantisce il diritto al rimborso solo ai soci con esclusione del curatore contrasta con le disposizioni della legge fallimentare (artt. 118 e 120 LF) poste a garanzia del rispetto della regola della par condicio creditorum anche nell'ipotesi di chiusura anticipata del



fallimento in caso di pendenza di giudizi, posto che il rimborso ai soci finisce per impedire il soddisfacimento dei creditori concorsuali sia nei riguardi dei soci accomandanti che beneficiano della limitazione di responsabilità sia nei riguardi dell'accomandatario ostandovi il disposto di cui all'art. 120 c. 5 L.F.

6. Con rituale atto di controdeduzioni, A. E. C. si costituiva in giudizio, contestando specificamente tutte le censure mosse alla sentenza impugnata. In particolare, dopo aver premesso che le ritenute sono operate a titolo di acconto e che debbono essere scomutate nel periodo di imposta nel quale i redditi cui afferiscono concorrono a formare il reddito complessivo, l'Agenzia rilevava la peculiare modalità di scomuto prevista dall'art. 22 TUIR per i soggetti non IRES (come le società di persone) che, infatti, pur subendo in proprio le ritenute le trasferiscono ai soci, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili, così che questi possano scomutarle dall'imposta sui redditi dovuta in coerenza con quanto disposto dall'art. 5 TUIR secondo cui per le società di persone i redditi prodotti dall'ente collettivo sono imputati a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili. Al riguardo, aggiungeva che in caso di procedura fallimentare di ente non soggetto IRES e, in particolare, delle società in accomandita, il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del fallimento, indipendentemente dalla sua durata è dato dalla differenza tra residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa all'inizio del fallimento e tale reddito eventualmente realizzato in corso di procedura deve essere imputato ai soci mentre permangono in capo al soggetto fallito (ovvero al socio illimitatamente responsabile) per tutta la durata del fallimento gli obblighi dichiarativi annuali e di versamento dell'imposta per i redditi propri, in considerazione del fatto che il fallito non perde la soggettività passiva di imposta. Pertanto, "relativamente allo scomuto delle ritenute operate ai sensi dell'art. 26 DPR 600/73 dagli istituti di credito nel corso di procedure fallimentari, in assenza di una previsione normativa specifica, trovano sempre applicazione le disposizioni disciplinate dall'art. 22 del Tuir e, di conseguenza, la prassi resa al riguardo dall'Amministrazione Finanziaria. Nella Risoluzione 99/E del 3 ottobre 2011, l'Agenzia delle Entrate, nell'escludere l'utilizzabilità del credito da parte delle società di persone cui uniforma le società di capitali trasparenti ex art. 115 e 116 Tuir, che, per opzione dei soci assumono i medesimi limiti, osserva che <Le ritenute operate a titolo d'acconto sui redditi di tale società, i relativi crediti di imposta e gli acconti versati si scomutano dalle imposte dovute dai singoli soci secondo la percentuale di partecipazione agli utili di ciascuno>".

7. Ne discende, secondo l'Agenzia appellata, la correttezza della decisione impugnata in quanto in sede di chiusura del fallimento le ritenute, comprese quelle effettuate ai sensi dell'art. 26, devono essere imputate all'imprenditore o, pro quota, ai soci e, soltanto nel caso in cui il risultato della dichiarazione trasmessa dai citati soggetti evidenzia un credito di imposta, le somme così indicate potranno essere chieste a rimborso. Infine, secondo l'Agenzia delle Entrate, tali conclusioni non comportano alcuna lesione dei creditori rimasti insoddisfatti, "essendo esperibili da parte di costoro le azioni civili di recupero del credito nei confronti dei soci, sia di quelli tornati in bonis, sia degli accomandanti, per il rimborso conseguito in costanza di parziale soddisfazione dei creditori sociali, non potendosi invocare i limiti di responsabilità patrimoniale di questi ultimi quanto meno rispetto a quella che a tutti gli effetti si concretizzerebbe in una distribuzione di residuo attivo", né conseguenze pregiudizievoli per i creditori insoddisfatti possono discendere dall'applicazione dell'art. 120 L.F., posto che tale norma, pur escludendo che in pendenza di giudizi i creditori possano agire su quanto è oggetto dei giudizi medesimi, tuttavia prevede espressamente al comma 3 che dopo la chiusura del fallimento i creditori riacquistano il libero esercizio delle azioni verso il debitore per la parte non soddisfatta dei loro crediti per capitale e interessi.

8. All'udienza di discussione del 10.7.2023 nel corso della quale parte appellante ha anche sollecitato il rinvio pregiudiziale alla Cassazione ex art. 363 bis c.p.c. la Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, tratteneva la causa per la decisione.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Tenuto conto delle prospettazioni delle parti come sopra dettagliatamente riportate, deve rilevarsi che appare determinante ai fini della risoluzione del presente contenzioso la questione esclusivamente giuridica riguardante la legittimazione e la spettanza del diritto al rimborso delle ritenute subite a titolo di acconto ex



art. 26 c. 4 lett.b) DPR 600/73 nel corso della procedura fallimentare relativa ad una società in accomandita conclusasi senza residuo attivo e, quindi, senza alcun reddito imponibile.

2. L'opzione ermeneutica avallata dall'appellante perviene ad individuare nel curatore del fallimento il soggetto avente diritto al rimborso quando sia stato dichiarato il fallimento di società in accomandita semplice e residuo creditori insoddisfatti per insufficienza dell'attivo. Tale conclusione scaturisce anche dalla considerazione che le ritenute sono state operate dalla banca erogante sugli interessi maturati sui depositi intestati alla società e che i versamenti ivi eseguiti sono interamente riferibili all'amministrazione fallimentare che ha liquidato i beni di compendio della procedura concorsuale "senza e, anzi, contro la volontà dei soci (diversamente da quanto avviene nell'ipotesi di liquidazione volontaria)". Posto che è stato il patrimonio fallimentare, per effetto delle ritenute, a subire la decurtazione che ha impedito il mancato soddisfacimento integrale dei creditori ammessi al passivo, ne consegue che il diritto al rimborso deve spettare al curatore del fallimento nella qualità di sostituto tenuto a destinare le somme così percepite al soddisfacimento della massa dei creditori. Secondo la prospettazione dell'appellante tale conclusione trova conferma anche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione e, in particolare nella sentenza n. 19314 del 22 settembre 2011 secondo cui "in tema di imposte dirette, i sostituti d'imposta indicati nell'art. 26, comma secondo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 hanno l'obbligo di operare le ritenute d'acconto sugli interessi di conti correnti e di depositi bancari e postali anche quando l'impresa, a favore della quale sono corrisposti, sia sottoposta a liquidazione coatta amministrativa, non rilevando in contrario la circostanza che - per il combinato disposto degli artt. 125 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, 18 e 31 del d.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42 e 10 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (e poi dell'art. 5 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322) - l'accertamento di un effettivo debito d'imposta sul reddito d'impresa dell'ente possa essere compiuto soltanto nella fase di chiusura della liquidazione, ove risulti un "residuo attivo" imponibile. Ad un tal esito, infatti, dall'imposta che risulterà dovuta, si scomputeranno gli acconti prelevati dai sostituti nel corso della procedura e versati all'Erario, mentre insorgerà, invece, il diritto dell'ente medesimo al rimborso totale o parziale di dette somme, nell'opposta ipotesi in cui, in base alle risultanze del conto di gestione e del bilancio finale, non siano dovute imposte sui redditi d'impresa o siano dovute imposte per un ammontare inferiore a quello delle ritenute d'acconto, senza che ciò si ponga in contrasto con il principio di capacità contributiva e il diritto di difesa".

3. Come evidenziato dall'appellante tale giurisprudenza, pur riferendosi esplicitamente alle società di capitali, è estensibile per identità di ratio anche alle società di persone, risolvendosi in un'applicazione del generale principio in tema di ripetizione di indebito secondo cui il diritto di ripetere l'indebito spetta al solvens ex art. 2033 c.c. che, nel caso di specie, si identifica con l'ente sostituto che ha riscosso gli interessi al netto della ritenuta operata dal sostituto senza che a tal fine possa aver rilevanza la natura di tale ente quale società di capitali o di persone.

4. Secondo l'altra opzione ermeneutica avallata dall'Agenzia appellata, invece, tale natura dell'ente risulta determinante ai fini dell'individuazione del soggetto avente diritto al rimborso delle ritenute operate ai sensi dell'art. 26 DPR 600/73 dagli istituti di credito nel corso di procedure fallimentari posto che, in tale ipotesi, deve farsi applicazione della specifica disciplina prevista dall'art. 22 TUIR dettata per le modalità di computo di tali ritenute operate sui redditi di soggetti non tenuti al versamento dell'IRES, tra cui vanno certamente ricomprese le società di persone come la società in accomandita semplice del caso di specie. Infatti, tale norma, in coerenza con quanto disposto dall'art. 5 TUIR, prevede che tali enti, pur subendo le trattenute in proprio, le trasferiscono ai soci in proporzione alla quota di partecipazione agli utili, così che ciascuno possa scomputarle dall'imposta sui redditi dovuta nel periodo in esame. Ne consegue che, ai sensi del citato art. 22 DPR 1986/17, gli unici soggetti legittimati a chiedere il rimborso dell'eccedenza sono i soci in quanto contribuenti titolari dell'imposta sui redditi così scomputata.

5. Ai fini delle valutazioni complessive sulle implicazioni delle diverse opzioni ermeneutiche sopra esposte non può sottacersi che tale ultima opzione, sostanzialmente accolta dai giudici di primo grado, pur apparendo più aderente alla lettera della legge, appare contrastante con la ratio delle disposizioni della legge fallimentare tra cui, in particolare, gli artt. 118 e 120 LF che mirano a garantire il soddisfacimento dei creditori concorsuali secondo il principio della par condicio creditorum e, comunque, a garantire la protrazione di tale regola anche



successivamente alla chiusura del fallimento in presenza di giudizi pendenti. Appare innegabile, infatti, che tale interpretazione, in caso di fallimento senza residuo attivo di una società in accomandita semplice, reca con sé un evidente pregiudizio alle ragioni dei creditori, in quanto finisce per impedire o, comunque, per rendere molto meno agevole il soddisfacimento dei creditori concorsuali rimasti insoddisfatti, escludendo dalla massa attiva fallimentare le risorse provenienti dal rimborso delle ritenute d'acconto e ciò almeno per la quota riferibile ai soci accomandanti attesa la natura limitata della loro responsabilità per i debiti sociali.

Tenuto conto delle considerazioni sopra esposte e reputando che la questione di diritto di cui si è discusso sia suscettibile di porsi in numerosi giudizi aventi ad oggetto rimborsi di crediti per ritenute d'acconto operate sui redditi di società di persone fallite o sottoposte a liquidazione giudiziale, si ritengono sussistenti tutte le condizioni per disporre il rinvio pregiudiziale degli atti alla Corte di Cassazione ai sensi dell'art. 363bis cpc

### P.Q.M.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo - sez. di Pescara, dispone rinvio pregiudiziale degli atti alla Corte di Cassazione per la risoluzione della questione di diritto sopra esposta in parte motiva. Dispone la sospensione del presente procedimento a partire dalla data di deposito della presente ordinanza.

Così deciso in Pescara, nella Camera di Consiglio del 10 luglio 2023

