Sentenza del 10/05/2019 n. 12449 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate ricorre con sei motivi per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, in epigrafe, con la quale è stato accolto l'appello proposto dalla contribuente avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Treviso.

La contribuente si è costituita depositando controricorso, illustrato con successiva memoria.

Dalla narrazione in fatto della pronuncia del giudice di appello si evince che: la società L. s.p.a. aveva avuto riconosciuto il diritto al rimborso del credito Iva, I trimestre 2005, dall'Agenzia delle entrate che, in data 15 luglio 2005, ne aveva disposto il pagamento al concessionario della riscossione che vi aveva provveduto in data 16 marzo 2006, quindi 224 giorni dopo il ricevimento della disposizione di pagamento; la contribuente aveva, quindi, fatto istanza di rimborso degli interessi maturati a seguito del ritardo, calcolando gli interessi a partire dal ventunesimo giorno successivo alla data di disposizione del pagamento; l'ufficio finanziario aveva negato parzialmente il rimborso degli interessi richiesti, in quanto gli stessi dovevano essere calcolati a decorrere dal sessantunesimo giorno; avverso il provvedimento di diniego parziale del rimborso aveva proposto ricorso la contribuente; la Commissione tributaria provinciale aveva accolto il ricorso; avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello l'Ufficio finanziario.

La Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello, ritenendo che le previsioni normative di riferimento dovevano essere interpretate nel senso che, quando l'istanza di rimborso è proposta all'Agenzia delle entrate, gli interessi decorrono dal ventunesimo giorno successivo alla disposizione di pagamento, posto che, dal momento in cui l'Agenzia delle entrate dispone il rimborso, il concessionario tenuto all'erogazione ha solo successivi venti giorni per provvedervi.

Avverso la pronuncia della Commissione tributaria regionale ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate, affidato a sei motivi di ricorso, cui ha resistito la contribuente depositando controricorso e successiva memoria.

A seguito di adunanza camerale del 2 luglio 2018, questa Corte, ritenuti non sussistenti i presupposti di cui all'art. 375, c.p.c., aveva disposto la trattazione in pubblica udienza.

Motivi della decisione

Ritiene la Corte di dovere esaminare preliminarmente il sesto motivo di ricorso con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione degli artt. 1 e 15

preleggi, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38-bis, della L. n. 413 del 1991, art. 78, commi 27-28, del D.M. n. 567 del 1993, art. 20, commi 4 e 4 bis, e art. 5.

Con il motivo di ricorso in esame si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione degli artt. 1 e 15 preleggi, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38-bis, della L. n. 413 del 1991, art. 78, commi 27-28, del D.M. n. 567 del 1993, art. 20, commi 4 e 4 bis, e art. 5.

In particolare, la ricorrente lamenta che il giudice del gravame ha erroneamente ritenuto che era da ritenersi illegittimo l'atto dell'amministrazione finanziaria con il quale, ai fini del pagamento degli interessi per il ritardo nell'erogazione del rimborso Iva infrannuale, la decorrenza doveva essere calcolata a partire dal sessantunesimo giorno successivo alla data di disposizione del pagamento.

Il motivo è fondato.

Questa Corte (Cass. civ., sez. V, 7 novembre 2018, n. 28333), su analoga questione relativa alla richiesta della contribuente di pagamento degli interessi per il ritardato pagamento del credito Iva per il secondo trimestre 2006, ha enunciato il seguente principio di diritto: "in caso di ritardato rimborso di credito Iva, al creditore spettano gli interessi di mora fino al pagamento effettivo salvo che per il periodo complessivo massimo di giorni sessanta - termine funzionale all'assolvimento dei controlli e delle verifiche di spettanza dell'Amministrazione e ragionevole secondo i principi affermati dalla Corte di Giustizia (sentenza 12 maggio 2011, in C107/10, Enel Maritsa Iztok 3 AD) - che decorrono, ai sensi della L. n. 413 del 1991, art. 78, comma 33, lett. a, nel testo ratione temporis applicabile, anteriore alla modifica operata con il D.Lgs. n. 175 del 2014, dalla data della richiesta formulata direttamente al concessionario ovvero, in caso di richiesta rivolta all'ufficio finanziario, dalla comunicazione o disposizione di pagamento di quest'ultimo".

In particolare, va evidenziato che la L. n. 413 del 1991, istitutiva del conto fiscale, ha introdotto e disciplinato, con le disposizioni contenute nei commi da 33 a 37, anche un sistema di erogazione dei rimborsi alternativo rispetto a quello stabilito in via generale, autorizzando il concessionario della riscossione, nella qualità di gestore del conto, ad erogare con celerità, mediante accredito bancario regolamentato dal D.M. 28 dicembre 1993, n. 567, art. 20, i rimborsi spettanti al contribuente per i crediti d'imposta sorti dopo il primo gennaio 1994 o risultanti dalle dichiarazioni presentate successivamente a tale data (e, quanto all'Iva, quelli spettanti all'Ufficio per crediti risultanti da dichiarazioni presentate in data anteriore).

Il D.M. n. 567, art. 20, sopra citato, peraltro, è stato modificato dal D.M. 10 ottobre 2003, n. 309, art. 1, che ha cambiato il comma 4 (che originariamente includeva sia l'ipotesi della richiesta diretta al concessionario che quella del rimborso disposto dall'ufficio) ed ha introdotto il nuovo comma 4 bis.

Le norme così modificate prevedono:

"4. Decorso il quarantesimo giorno dalla presentazione della richiesta, il concessionario, rispettando l'ordine cronologico e per ciascuna giornata in ordine crescente di importo, entro i

successivi venti giorni dispone l'erogazione del rimborso e, se dovuta, nei limiti della garanzia prestata, tramite accreditamento sul conto corrente bancario comunicato dall'intestatario.

4.bis. I rimborsi dei tributi disposti dall'ufficio finanziario sono erogati dal concessionario entro venti giorni dalla ricezione della disposizione di pagamento, con le modalità di cui al comma 4.".

E' invece rimasto inalterato il citato art. 20, comma 5: sui crediti di cui è chiesto il rimborso, non erogati "nel termine di sessanta giorni previsto dall'art. 78, comma 33, lett. a)" per carenza dei fondi disponibili, competono gli interessi previsti dalle leggi speciali per i crediti d'imposta, ossia il tasso degli interessi di mora previsto dalla disciplina ordinaria dettata in materia di rimborsi dei crediti d'imposta e non già quella relativa alla decorrenza degli interessi, per i rimborsi infrannuali, dal ventesimo giorno del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari (D.M. 15 febbraio 1979).

La L. n. 413 del 1991, art. 78, comma 33, lett. a), nel testo ratione temporis applicabile, prevede che "la erogazione del rimborso dovrà essere effettuata entro sessanta giorni sulla base di apposita richiesta, sottoscritta dal contribuente ed attestante il diritto al rimborso, o di apposita comunicazione dell'ufficio competente".

Va precisato che la modifica, compiuta al citato D.M. n. 576, seppure avente la finalità di accelerare ulteriormente le procedure di rimborso, ha avuto, tuttavia, un carattere meramente interno alla procedura e ai rapporti tra uffici e contribuente (in vista della indicata finalità acceleratoria), ma non ha influito sulla individuazione del termine per la mora ex re per l'intempestivo rimborso, che è rimasto di sessanta giorni decorrenti dalla richiesta diretta del contribuente al concessionario ovvero dalla disposizione dell'ufficio, in consonanza del resto con i criteri direttivi enunciati dal legislatore nella L. n. 413 del 1991, art. 78, comma 33, sui quali non può certamente incidere in via derogatoria la sopravvenuta regolamentazione (in termini analoghi v. anche Cass. civ., 28 luglio 2017, n. 18798).

Pertanto, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che, nel caso di istanza di rimborso proposta nei confronti dell'Agenzia delle entrate, il termine di decorrenza degli interessi sulle somme dovute opera dopo i venti giorni successivi alla trasmissione delle disposizioni di pagamento da parte dell'amministrazione finanziaria al concessionario della riscossione, dovendosi invece ritenere che i suddetti interessi maturano dopo i sessanta giorni dalla disposizione di pagamento.

In questo contesto, preme precisare che il momento di esigibilità degli interessi è definito, come visto, dalla norma primaria, e che, nella fattispecie, non vi è alcun distacco temporale tra il momento dell'esigibilità e quello della decorrenza degli interessi.

Non fondate, peraltro, sono le argomentazioni esposte dalla controricorrente nelle proprie memorie.

In primo luogo, va osservato che nessun rilievo assume il recente intervento operato con il D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 14, comma 1, che ha riformulato il citato art. 78, comma 33, lett. a) ""a) l'erogazione del rimborso è effettuata entro sessanta giorni sulla base di apposita richiesta,

sottoscritta dal contribuente ed attestante il diritto al rimborso, ovvero entro 20 giorni dalla ricezione di apposita comunicazione dell'ufficio competente e contestualmente all'erogazione del rimborso sono liquidati ed erogati gli interessi nella misura determinata dalle specifiche leggi in materia"".

Va escluso, infatti, che la modifica abbia valenza retroattiva poichè il D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 14, comma 2, espressamente stabilisce che "La disposizione... si applica ai rimborsi erogati a partire dal 1 gennaio 2015" ed, anzi, sul piano esegetico, avvalora ulteriormente la fondatezza della pregressa opposta interpretazione.

Nè sussiste una contrarietà con i principi comunitari in tema di Iva in relazione al diritto del contribuente di ottenere il rimborso del proprio credito.

Invero, La Corte di Giustizia ha avuto modo di affermare, in plurime occasioni, che "se è vero che l'art. 183 Dir. IVA non prevede nè l'obbligo di versare interessi sull'eccedenza di IVA a credito nè il dies a quo per il calcolo degli interessi stessi, tale circostanza non consente, di per sè, di concludere che detto articolo deve essere interpretato nel senso che le modalità stabilite dagli Stati membri ai fini del rimborso dell'eccedenza di IVA sono dispensate da qualsivoglia controllo in riferimento al diritto dell'Unione" (Corte di Giustizia, 28 febbraio 2018, in C-387/16, Valstybinè mokesciq inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansq ministenjos; Corte di Giustizia, 12 maggio 2011, in C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3 AD), sicchè "gli Stati membri dispongono indubbiamente di una certa libertà nello stabilire le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA, dette modalità non devono ledere il principio di neutralità fiscale gravando il soggetto passivo, in tutto o in parte, del peso di tale imposta. In particolare, tali modalità devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA, ciò che impone che il rimborso sia effettuato entro un termine ragionevole e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non faccia correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo".

In linea con questi principi, peraltro, la Corte di Lussemburgo ha anche precisato che se, in generale, la previsione, nella procedura di rimborso, di un termine (funzionale all'assolvimento dei controlli e delle verifiche di spettanza dell'Amministrazione) prima del quale non sono dovuti gli interessi di mora sulla somma da rimborsare non possa considerarsi compatibile con la disciplina unionale ove esso comporti un differimento oltremodo rilevante, non altrettanto può dirsi nel caso in cui, invece, sia previsto un termine ridotto e ragionevole.

In tal senso, quindi, la Corte ha escluso che sia ragionevole attendere la compiuta conclusione di una verifica fiscale ed ha valutato eccessivo un termine di otto mesi; per contro, ha ritenuto che la previsione di "termini normali fissati a 45 giorni non risulta in contrasto" con l'art. 183 Dir. IVA trattandosi di termine ragionevole, sull'evidente presupposto, dunque, che non sia tale da "far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo" (sentenza 12 maggio 2011, C-107/10, cit.).

Ciò posto, nella vicenda in esame, il termine di non esigibilità e di non decorrenza degli interessi è di complessivi giorni sessanta. La fattispecie normativa, dunque, rientra nello stesso ordine di misura preso in considerazione dalla Corte di Giustizia, dovendosi riconoscere la ragionevolezza del termine previsto dalla disciplina normativa.

Infine, non può trovare accoglimento la linea difensiva di parte controricorrente, contenuta nelle memorie depositate, secondo cui non sarebbe ragionevole un sistema, quale quello conseguente all'interpretazione data alle previsioni normative sopra delineata, in cui il dies a quo della decorrenza degli interessi sia successivo (di quaranta giorni) al termine posto in capo all'Amministrazione per procedere al rimborso.

Va ulteriormente precisato, a tal proposito, che il sistema normativa in esame, in particolare la individuazione di un periodo di sospensione dei termini di decorrenza degli interessi in caso di presentazione di istanze di rimborso da parte del contribuente, trova la sua fonte primaria di disciplina nella L. n. 413 del 1991, art. 78, comma 33, lett. a).

Come detto, la previsione normativa in esame ha prescritto, in via generale, sia nel caso di presentazione di istanza al concessionario della riscossione che, in via ordinaria, all'Amministrazione finanziaria, un termine di sessanta giorni per provvedere al pagamento.

Due precisazioni, a questo, si rendono necessarie.

In primo luogo, si osserva che la previsione normativa in esame, che ha rango di norma primaria, non ha compiuto alcuna differenziazione dei tempi necessari all'attività di controllo e di erogazione del successivo pagamento, stabilendo, in generale, un termine di sessanta giorni per provvedervi.

In secondo luogo, va detto che la successiva disciplina adottata con i regolamenti interministeriali, in forza della previsione di cui all'art. 38 legge in esame, trova la sua considerazione alla luce della cornice generale stabilita dalla fonte primaria sopra considerata, non potendo la stessa derogare a quanto in essa stabilite, potendo solo prevedere la disciplina di attuazione.

Sicchè, sotto tale profilo, non può ritenersi, come invece sostenuto dalla controricorrente, che la disciplina di attuazione, adottata prima con il D.I. n. 567 del 1993 e successivamente con il D.I. n. 309 del 2003, abbia potuto incidere sulla previsione generale, di cui alla legge in esame, secondo cui, comunque, il termine per provvedere al pagamento è di sessanta giorni.

Sotto tale profilo, se è pur vero che il D.I. n. 309 del 2003 ha innovato sul contenuto del precedente decreto, modificando, all'art. 20, il comma 4 ed aggiungendo il comma 4-bis al precedente Decreto ministeriale, le suddette modifiche non possono non essere considerate, pur sempre, nell'ambito della necessità di rispetto della previsione generale di un tempo di sessanta giorni necessario per assicurare all'amministrazione finanziaria di potere adeguatamente svolgere le necessarie attività di controllo sulla sussistenza del diritto al rimborso e di concreta erogazione dell'importo.

Sicchè, la previsione contenuta nel D.I. n. 567 del 1993, art. 20, comma 4-bis, laddove prevede che i rimborsi dei tributi disposti dall'ufficio finanziario sono erogati dal concessionario entro venti giorni dalla ricezione della disposizione di pagamento, con le modalità di cui al comma 4, non può essere intesa, nel senso voluto dalla controricorrente, quale misura volta a eliminare, ai

fini del conteggio del termine complessivo di sessanta giorni, il tempo necessario affinchè l'amministrazione finanziaria proceda al compimento dei necessari controlli.

Nel caso in cui, infatti, l'istanza sia proposta nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il solo riferimento ai venti giorni dalla ricezione di pagamento ai fini della decorrenza degli interessi farebbe venire meno, nella considerazione del periodo di sospensione del calcolo degli interessi, il tempo necessario per l'amministrazione finanziaria per procedere ai dovuti controlli.

La stessa controricorrente evidenzia nel ricorso (pag. 18) che il sistema attuale prevede, coerentemente con la L. n. 413 del 1991, art. 78, comma 33, lett. a), che l'intera procedura di rimborso sia portata a compimento in sessanta giorni.

Ma è proprio la necessità del rispetto di sessanta giorni per la conclusione della procedura che, ragionando secondo la linea difensiva di parte controricorrente, induce a escludere di potere ritenere che, una volta disposto il pagamento da parte dell'amministrazione finanziaria, non si debba tenere in considerazione il periodo, anteriore a quello della comunicazione di pagamento, che l'amministrazione finanziaria ha dovuto utilizzare per valutare la fondatezza della istanza di rimborso proposta.

In linea con tale considerazione, la pronuncia di questa Corte n. 28333/2018 ha precisato che la modifica in esame ha avuto carattere meramente interno alla procedura, non potendo la stessa incidere sulla individuazione del termine per la mora ex re per l'intempestivo rimborso.

In questo quadro, la norma di attuazione va interpretata nel senso di avere definito, in considerazione delle diverse attività cui sono sottoposte l'amministrazione finanziaria, da un lato, e il concessionario, dall'altro, nell'ambito del complessivo termine di sessanta giorni entro cui la procedura deve essere ultimata, il termine attribuibile al concessionario per procedere al pagamento, senza tuttavia escludere, (come non avrebbe potuto, atteso l'efficacia di norma secondaria) il tempo entro cui l'amministrazione finanziaria deve procedere allo svolgimento dell'attività di controllo. Sotto tale profilo, l'interpretazione prospettata non è in contrasto con l'orientamento della Corte di Giustizia (Cause 24 ottobre 2013, C-413/12, SC Rafinaria Steaua Romana SA; 12 maggio 2011, C107/2010, Enel Maritsa Iztok 3 AD; 6 luglio 2017, C-254/16, Glencore Agricolture Hungary) secondo cui un "regime di calcolo degli interessi dovuti dall'Erario che non assuma come dies a quo il giorno in cui l'eccedenza dell'Iva avrebbe dovuto essere normalmente rimborsata ai sensi della Dir. Iva risulta, in linea di principio, contrario alle esigenze dettate dall'art. 183 Dir. medesima".

In realtà, non è in discussione il diritto della contribuente a percepire gli interessi sugli importi chiesti a rimborso nel momento in cui si è accertato il credito e, quindi, il diritto al pagamento degli interessi dal momento dell'esigibilità del credito: l'interpretazione delle previsioni normative in esame tiene conto della necessità, prima dell'erogazione, di un periodo di tempo, per il quale non può dirsi che decorrano interessi, entro cui l'amministrazione finanziaria, alla quale è stata presentata l'istanza di rimborso, deve procedere ai necessari controlli circa la sussistenza del diritto, senza che, per quel tempo, possa ritenersi che decorrano interessi. Ma è solo a seguito della decorrenza del suddetto termine che può ragionarsi, alla luce della

previsione normativa primaria, di esigibilità del credito e, quindi, del conseguente diritto della contribuente al pagamento degli interessi.

L'accoglimento del presente motivo di censura comporta l'assorbimento del primo, secondo, terzo, quarto e quinto motivo di ricorso, relativi alla omessa pronuncia del giudice del gravame sulla questione della inammissibilità del ricorso per mancata impugnazione del provvedimento di parziale rigetto dell'istanza di rimborso.

In conclusione, va accolto il sesto motivo di ricorso, assorbiti il primo, secondo, terzo, quarto e quinto, con cassazione della sentenza e, non essendovi necessità di ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, con rigetto del ricorso introduttivo della contribuente.

Attesa la particolarità della vicenda, che ha elementi di novità, le spese dei gradi di merito e del presente giudizio vanno integralmente compensate.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il sesto motivo di ricorso, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente, con compensazione delle spese di lite dei gradi di merito e del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della quinta sezione civile, il 7 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 10 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza