Sentenza del 12/02/2019 n. 4038 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate ricorre, con un motivo, per la cassazione della sentenza (indicata in epigrafe) di rigetto dell'appello dalla stessa Amministrazione proposto avverso la sentenza dalla CTP di Caserta (n. 101/13/2011). Quest'ultima, a sua volta, aveva accolto in parte l'impugnazione del contribuente (E. s.r.l.) contro il provvedimento di sospensione del rimborso IVA pari a 500.000,00 Euro per l'anno 2007 (c.d. "fermo amministrativo" di rimborso IVA), notificato il 22 luglio 2010.

2. Circa la ricostruzione dei fatti di causa, dagli atti di parte oltre che dalla sentenza impugnata emerge che trattavasi di provvedimento di sospensione emesso risultando a carico del contribuente (richiedente il rimborso): una cartella esattoriale per Euro 423.577,52 (n. (OMISSIS)); una cartella esattoriale per Euro 15.403,05 ed un PVC (n. 818) notificato il 20 luglio 2010 per IVA ed imposte dirette ed IRAP (come emerge tanto dalla sentenza impugnata quanto dallo stesso ricorso dell'A.E.). Al PVC seguirono, a detta dell'A.E., due successivi avvisi di accertamento per gli anni 2007 e 2008, per un ammontare di Euro 694.426,00 che, per quanto evidenziato dalla CTR, non furono posti a fondamento del provvedimento di sospensione.

3. La CTP accolse parzialmente il ricorso determinando la sospensione del rimborso IVA nel limite di Euro 15.403,05. Tale importo coincideva con l'importo di cui alla seconda della due citate cartelle esattoriali, il cui ruolo fu successivamente sgravato con provvedimento del 25 luglio 2011 (come emerge dalla sentenza oggetto di attuale ricorso per cassazione).

La Commissione provinciale argomentò la riduzione dell'importo di cui al provvedimento di sospensione in ragione dell'avvenuto annullamento della cartella di pagamento per Euro 423.577,52 (n. (OMISSIS)) con sentenza ancorchè non passata in giudicato.

4. L'A.E. propose appello avverso la sentenza di primo grado e dedusse l'erroneità della sentenza per non aver tenuto conto delle altre ragioni di credito vantate dell'Amministrazione finanziaria. Il riferimento fu al PVC n. 818 del 20 luglio 2010 (in materia di IVA, imposte dirette ed IRAP) ed ai successivi due avvisi di accertamento 2007 e 2008 (per un totale di Euro 694.426,00).

L'appellante chiese la riforma della sentenza impugnata anche per aver la CTP dato rilievo, ai fini della riduzione del quantum di rimborso d'IVA sospeso, all'annullamento della cartella esattoriale per Euro 423.577,52 (n. (OMISSIS)) disposto con sentenza emessa dalla CTP, all'esito

di altro processo, ma non ancora passata in giudicato, così violando il R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, art. 69.

Rilevò altresì l'appellante che ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 492, art. 23, in materia di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l'Amministrazione è legittimata a sospendere il pagamento di rimborsi "se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorchè non definitivo".

5. La CTR, con la sentenza oggetto di attuale ricorso per cassazione, rigettò l'appello dell'A.E..

La Commissione regionale, in particolare, rilevò che il provvedimento impugnato dal ricorrente fu esplicitamente emesso ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 38 bis e non ai sensi del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, art. 69, come invece dedotto in appello dall'A.E..

Il giudice di secondo grado ritenne dirimente poi, "anche a non voler sollevare dubbi sul legittimo esercizio del potere", la circostanza dell'attuale non pendenza del carico tributario di cui alla cartella di pagamento per Euro 423.577,52 (n. (OMISSIS)), in forza di altra sentenza della CTR di conferma dell'annullamento della detta cartella da parte della CTP (oltre alla non pendenza dell'altro carico in forza di avvenuto sgravio in data 25 luglio 2011).

La sentenza di conferma dell'annullamento fu poi fatta oggetto di ricorso per cassazione (iscritto al R.G. N. 11709/2012) e da questa Corte cassata con rinvio (Cass. sez. 5, 24/03/2017, n. 7638).

Quanto alle altre ragioni di credito prospettate dall'A.E. come non considerate dal giudice di primo grado, la CTR ritenne che non potesse costituire titolo giustificativo della sospensione la menzione (nel relativo provvedimento) dell'esistenza di un PVC con riferimento ad IVA e ad imposte dirette, peraltro non prodotto nel giudizio di merito al pari degli avvisi di accertamento (per il 2007 ed il 2008), questi ultimi comunque neanche posti a fondamento del provvedimento di sospensione in oggetto.

6. Contro la sentenza d'appello l'A.E. propone ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, ed il contribuente si difende con controricorso, sostenuto da memorie con le quali ripropone le relative argomentazioni.

In sede di discussione le parti concludono come riportato in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Il ricorso è fondato, per le ragioni e nei termini di seguito evidenziati.

2. Con il motivo di ricorso si deducono: "violazione e falsa applicazione dell'art. 113 c.p.c., del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, art. 69, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38 bis, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 492, art. 23 e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4 ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1. Omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1".

Al di là della formulazione della rubrica, ci si duole della circostanza per la quale la CTR avrebbe ritenuto inconferente la deduzione dell'A.E. appellante per la quale, a prescindere dal formale riferimento al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, il provvedimento impugnato, nella sostanza, integrerebbe una sospensione ai sensi del R.D. n. 2440 del 1923, ex art. 69. La Commissione regionale non avrebbe dovuto dare rilievo all'errore commesso dall'Amministrazione finanziaria nell'indicazione della fonte legislativa del potere in concreto esercitato, non escludendo esso la legittimità del provvedimento adottato comunque fondante in altra norma. In applicazione dell'art. 113 c.p.c. ed in ossequio al principio iura novit curia, quindi, il Giudice di secondo grado avrebbe dovuto controllare l'impiego legittimo del potere impositivo "senza vincoli di qualificazione giuridica".

Il controllo di cui innanzi sarebbe stato difatti esercitato dalla CTR che, nel successivo passaggio motivazionale, ponendosi nell'ottica anche del concreto esercizio del potere ai sensi del cit. art. 69, avrebbe ritenuto venuto meno il sottostante carico tributario, in ragione dell'annullamento della cartella esattoriale ancorchè con sentenza non ancora passata in giudicato.

Con riferimento alla ratio da ultimo evidenziata, prosegue il ricorrente, la CTR avrebbe errato nell'applicazione del detto art. 69 in quanto il provvedimento di sospensione in esame non perde la sua funzione cautelare in ragione dell'annullamento del provvedimento impositivo sottostante (a cautela del quale è emesso) in forza di sentenza non ancora passata in giudicato (nella specie quella della CTR). All'epoca della decisione di secondo grado, difatti, erano ancora pendenti i termini per il ricorso per cassazione, effettivamente poi proposto.

Quanto alle altre ragioni fondanti il provvedimento di sospensione, infine, il ricorrente rileva che, diversamente da quanto statuito dalla CTR, anche un PVC prospettante una ripresa a tassazione a fini IVA ed imposte dirette può legittimamente porsi alla base di un c.d. fermo amministrativo, non essendo rilevante la circostanza della sua mancata produzione in giudizio in ragione della sua notificazione al contribuente peraltro non contestata. Parimenti, sempre per l'A.E. ricorrente, dicasi per i due avvisi di accertamento 2007 e 2008, emessi all'esito del detto PVC. Questi ultimi, si sostiene, potrebbero legittimamente porsi a fondamento del provvedimento di sospensione ancorchè da esso non richiamati (anche loro non depositati nelle fasi di merito).

Quanto innanzi circa le concrete doglianze mosse con il motivo in esame, deve ritenersi non coltivato il vizio motivazionale solo indicato nella rubrica del motivo ma in concreto non articolato.

2.2. Premesso ciò, è fondata la doglianza inerente la prima delle rationes decidendi illustrate, ben potendo e dovendo il Giudice tributario, anche in ragione della struttura stessa del processo tributario (di impugnazione-merito), valutare la correttezza dell'esercizio del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione con riferimento a norma (nella specie, il R.D. n. 2440 del 1923, art. 69) diversa da quella esplicitamente ed erroneamente richiamata nel provvedimento impositivo (nella specie, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38 bis).

Quanto innanzi, peraltro, è in concreto avvenuto nella specie ponendosi la relativa parte motivazionale quale seconda e diversa ragione giustificatrice della decisione, anche essa sindacata dall'A.E. con doglianza fondata, nei limiti che seguono.

2.3. Il provvedimento di fermo amministrativo, disciplinato dal cit. art. 69, costituisce una misura cautelare, espressione del potere di autotutela della Pubblica Amministrazione, volto a sospendere, in presenza di una "ragione di credito" della stessa Amministrazione, un eventuale pagamento dovuto, a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale dello stesso con un credito, anche se non attualmente liquido ed esigibile, che l'Amministrazione abbia (ovvero pretenda di avere) nei confronti del suo creditore. L'adozione del detto provvedimento richiede altresì solo il fumus boni iuris della ragione di credito vantata, restando estranea alla sua natura ed alla sua funzione qualsiasi considerazione di un eventuale periculum in mora, senza che detta disciplina ponga dubbi di legittimità costituzionale con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost. (ex plurimis: Cass. sez. 5, 31/10/2017, n. 25893, Rv. 646172-01; Cass. sez. 5, Cass. sez. 5, 05/05/2011, n. 9853, Rv. 617940-01, e Cass. sez. 5, 05/03/2004, n. 4567, Rv. 570826-01).

Ne consegue che deve ritenersi legittimo il diniego di rimborso di IVA, in dipendenza dell'adozione di provvedimento di fermo amministrativo delle somme pretese in restituzione, in ragione di un PVC dal quale emergano ragioni di credito in favore dell'Amministrazione Finanziaria.

Presupposto normativo di applicabilità dell'istituto in esame, difatti, non è la prova dell'esistenza del credito bensì la mera "ragione di credito", la quale può derivare anche da un PVC, non dovendosi necessariamente fondare sull'adozione dei conseguenti (eventuali) avvisi di accertamento.

Sicchè, nella specie ha errato la CTR nel ritenere il fermo illegittimamente fondante (anche) su un PVC, ancorchè richiamato nel detto provvedimento di fermo. Essa, per converso, ha correttamente escluso che il provvedimento di fermo potesse fondarsi sui conseguenti due avvisi di accertamento, in quanto non richiamati nel provvedimento che, quindi, su di essi non poteva fondarsi. Trattasi difatti, come emerge dalla sentenza impugnata e dagli atti di parte, di avvisi di accertamento conseguenti al PVC ma non richiamati dal provvedimento di fermo (a differenza del detto PVC).

2.4. Il ricorso merita accoglimento anche con riferimento alla prospettata violazione del citato art. 69 per aver la Commissione regionale argomentato la perdita di efficacia del provvedimento di sospensione in esame in ragione dell'annullamento, all'esito di diverso processo, del provvedimento impositivo sottostante (a cautela del quale era stato emesso il fermo) in forza di sentenza non ancora passata in giudicato.

Quanto innanzi lo si argomenta in applicazione dell'attuale orientamento di questa Corte per il quale il provvedimento di sospensione del pagamento (c.d. fermo amministrativo), previsto dal R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, in ragione delle esigenze ad esso sottese (come innanzi già esplicitate), può essere legittimamente applicato fino al sopraggiungere dell'eventuale giudicato negativo circa la concorrente ragione di credito vantata dall'erario (ex plurimis: Cass. sez. 5, 31/10/2017, n. 25893, Rv. 646172-01, e Cass. sez. 5, Cass. sez. 5, 05/05/2011, n. 9853, Rv, 617940-01, che hanno confermato la precedente Cass. sez. 5, 05/03/2004, n. 4567, Rv. 570826-01, dopo un arresto in senso contrario costituito da Cass. sez. 5, 22/09/2006, n. 20526, Rv. 593687-01).

In merito occorre evidenziare che la fattispecie concreta è caratterizzata non da simultaneus processus, avente ad oggetto l'atto impositivo ed il provvedimento di fermo emesso in ragione di esigenze cautelari ad esso inerenti, ma da un giudizio conclusosi con sentenza, non definitiva, di annullamento del provvedimento impositivo (peraltro cassata con rinvio da questa Corte) e di altro giudizio avente ad oggetto il provvedimento di fermo.

Sicchè, nella descritta fattispecie, la statuizione della CTR in termini di perdita di efficacia del provvedimento di sospensione del rimborso, in ragione di una sentenza non definitiva di annullamento dell'atto impositivo, ha implicato violazione dei principi in materia di giudicato esterno, che attribuiscono, sussistendone i presupposti, efficacia "riflessa" solo alle sentenze definitive (in merito alla violazione dei principi in materia di giudicato esterno, si vedano, ex plurimis, ancorchè con riferimento a fattispecie non coincidenti con quella in esame: Cass. sez. 5, 27/01/2017, n. 2059; Cass. sez. 6-5, 05/11/2015, n. 22673, Rv. 637580-01; Cass. sez. 5, 07/08/15, n. 16615, Rv. 636825-01).

3. In conclusione, in accoglimento del ricorso nei termini di cui innanzi, la sentenza impugnata deve essere cassata senza rinvio, ex art. 384 c.p.c., comma 2, ultimo inciso, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto.

In ragione della descritta evoluzione della giurisprudenza di questa Corte in merito alla questione di cui innanzi, devono essere compensate le spese relative ai giudizi di merito ed il controricorrente deve essere condannato al pagamento, in favore del ricorrente, delle spese processuali inerenti il presente giudizio di legittimità che si liquidano, in applicazione dei parametri ratione temporis applicabili, in Euro 10.300,00, oltre spese prenotate a debito.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rigetta il ricorso originario del contribuente, compensa le spese dei giudizi di merito e condanna il controricorrente al pagamento, in favore del ricorrente, delle spese processuali relative al presente giudizio di legittimità che si liquidano in complessivi Euro 10.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 12 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 12 febbraio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza