Sentenza del 21/03/2019 n. 7955 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - OBBLIGHI DEI CONTRIBUENTI - PAGAMENTO DELL'IMPOSTA - RIMBORSI IVA - Periodo di differimento ex art. 57 d.P.R. n. 633 del 1972 - Interessi di mora - Decorrenza - Esclusione.

Massima:

In tema d'IVA, in caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, nel periodo di differimento del termine di decadenza ex art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 (compreso tra il sedicesimo giorno dalla data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'Ufficio e quella della loro consegna) non decorrono gli interessi di mora, in quanto il ritardo non è addebitabile all'Amministrazione finanziaria.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 7220/44/14, depositata in data 24 dicembre 2014, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, rigettava l'appello principale proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti della G. S.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, e accoglieva, nei sensi di cui in motivazione, quello incidentale proposto dalla suddetta società nei confronti dell'Agenzia avverso la sentenza n. 2225/17/14 della Commissione tributaria provinciale di Milano che, in parziale accoglimento dei ricorsi riuniti proposti dalla G. S.A avverso il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione finanziaria sulle istanze di rimborso dei crediti Iva esposti nelle dichiarazioni per gli anni 1998-2000, oltre interessi, aveva determinato "in 40 milioni di Euro il rimborso Iva per l'anno 2000" e in Euro 4.281.769,04 gli interessi ancora da liquidare sui crediti Iva anno 1999.

1.1. In punto di diritto, per quanto di interesse, il giudice di appello ha osservato che: 1) in accoglimento dell'appello incidentale proposto dalla società contribuente, erano dovuti i rimborsi dei crediti d'imposta per l'anno 2000 nella misura in cui erano stati esposti nella dichiarazione annuale (Euro 68.688.767,00), con eventuale deduzione/compensazione delle

somme reclamate dall'Ufficio a mezzo atti notificati in data anteriore a quella in cui la G. S.A., quale cessionaria, aveva notificato all'Agenzia (debitore ceduto) l'atto con il quale la Banca I. s.p.a. aveva ceduto alla medesima, in data 12 dicembre 2005, i crediti Iva per gli anni 1998-2000; infatti, per quanto concerneva i carichi tributari pendenti (nei confronti della cedente) opposti in compensazione dall'Ufficio, poichè concretanti "gravami formatisi e notificati dopo la sottoscrizione (e la relativa notifica) del contratto di cessione del credito", trovava applicazione l'art. 1248 c.c., comma 2, secondo cui "la cessione non accettata dal debitore, ma a questa notificata, impedisce la compensazione dei crediti sorti posteriormente alla notificazione"; per quanto atteneva ai carichi pendenti nei confronti della cessionaria, la contribuente ne aveva documentato l'insussistenza; 2) i crediti Iva ceduti potevano essere definiti "crediti consolidati", essendo maturati i termini entro i quali l'Ufficio avrebbe potuto contestarne la sussistenza; 3) per quanto atteneva il credito Iva per l'anno 2000 (il cui rimborso era reclamato nella somma di Euro 68.688.767,00), l'Ufficio non aveva giustificato la minor somma riconosciuta di Euro 66.962.167,49, non risultando, peraltro, notificato alcun atto di rettifica in data anteriore al contratto di cessione dei crediti di imposta; 4) gli interessi sul rimborsato, relativi all'anno 1999, andavano computati senza la pretesa interruzione in base all'erroneo richiamo del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, rimandando per la esatta determinazione degli stessi all'Ufficio; 5) i tre ricorsi relativi ai crediti Iva esposti nelle dichiarazioni per gli anni 1998, 1999 e 2000 non trattati dal giudice di primo grado, si dovevano ritenere accolti e, quindi, non oggetto della attuale controversia.

2. Avverso la sentenza della CTR, ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate sulla base di sette motivi, cui replica la società contribuente con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 28 e 54, e del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 1, 9 e 40, nonchè la falsa applicazione dell'art. 1248 c.c., comma 2, per avere la CTR nell'affermare non compensabili i controcrediti sorti posteriormente alla sottoscrizione e notifica (non accettata dal debitore Amministrazione) della cessione dei crediti Iva del 12 dicembre 2005 - erroneamente ritenuto che, ai fini della determinazione dell'anteriorità dei controcrediti opposti dall'Agenzia concernenti le "pendenze" nei confronti della cedente Banca I. s.p.a., si dovesse fare riferimento alle date in cui "gli atti su cui si fonda(va)no le pretese dell'Ufficio (erano)stati notificati", senza avere riguardo ai periodi di imposta ai quali le singole pretese si riferivano dettagliatamente indicate nelle pagg. 3-5 delle controdeduzioni di primo grado - essendo irrilevante, stante la natura meramente dichiarativa e non costitutiva degli atti di accertamento, la eventuale notifica di questi ultimi posteriormente alla cessione.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. Deve, invero, osservarsi, al riguardo, che la cessione del credito, che - come si evince dalla norma dell'art. 1263 c.c. - lascia inalterati i termini e le modalità del rapporto sostanziale da cui il credito ceduto trae origine, comporta che, a seguito della cessione, il debitore ceduto diviene obbligato verso il cessionario allo stesso modo in cui era tale nei confronti del suo creditore originario. Di conseguenza, il debitore ceduto potrà opporre al cessionario tutte le eccezioni

opponibili al cedente, sia quelle attinenti alla validità del titolo costitutivo del credito, sia quelle relative ai fatti modificativi ed estintivi del rapporto anteriori alla cessione medesima (cfr. Cass. n. 5757/01, 13/12).

In particolare, in tema di cessione dei crediti d'imposta, il combinato disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-bis e del D.M. n. 384 del 1997, art. 1, comma 7 (secondo cui "l'atto di cessione" dei crediti fiscali chiesti a rimborso dalle persone fisiche e giuridiche, ai sensi della stessa disposizione, art. 1, comma 1, "è inefficace nei confronti dell'Amministrazione finanziaria", soltanto se: "(....) al momento della notifica risultano a carico del cedente eventuali iscrizioni a ruolo relative a tributi erariali, notificate in data anteriore a quella della notifica dell'atto di cessione"), non è applicabile ad imposte diverse da quelle dirette, e perciò è inapplicabile all'IVA, imposta della quale si controverte nel caso di specie. A tanto induce, infatti, anzitutto il tenore letterale della norma di cui al D.M. n. 384 del 1997, art. 1, comma 1 nella parte in cui fa riferimento alla richiesta di rimborso operata dai contribuenti nella "dichiarazione dei redditi", e laddove estende il novero delle persone legittimate a richiedere il rimborso di imposta ai "soggetti di cui all'art. 87 T.U.I.R., comma 1". In tal modo, infatti, la norma circoscrive, inequivocabilmente, il suo ambito applicativo alle sole imposte sui redditi, restandone palesemente escluse le imposte indirette, e perciò l'IVA. Tale conclusione appare, del resto, confermata in toto dalla disposizione di cui al D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 19, a tenore del quale la disposizione di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-bis ed altre ivi menzionate, "si applicano alle sole imposte sui redditi". Se ne deve, pertanto, necessariamente inferire che, in materia di IVA, non può che trovare applicazione la disposizione generale di cui all'art. 1248 c.c., comma 2, secondo la quale, nel caso in cui - come nella specie - la cessione non sia stata accettata dal debitore, ma sia stata a questi notificata, è impedita solo la compensazione dei crediti sorti - a favore del debitore ceduto (nel caso concreto, l'Amministrazione finanziaria) e nei confronti del cedente (nella specie, la Banca I. s.p.a.) "posteriormente alla notificazione" della cessione del credito. In altri termini, e facendo applicazione di tale disposizione alla materia tributaria, mentre per le imposte dirette occorre avere riguardo - ai fini dell'operatività della compensazione tra il credito chiesto a rimborso dal contribuente ed il controcredito vantato dall'Ufficio - alla notifica della cartella di pagamento, che deve essere "anteriore" alla notifica dell'atto di cessione del credito, per quanto concerne l'IVA, invece, bisogna fare riferimento all'insorgenza del controcredito dell'Amministrazione finanziaria, che - se è "anteriore" alla cessione - è opponibile al cessionario (v., in generale, Cass. 2096/07; n. 27884 e n. 27883 del 2013). E non può revocarsi in dubbio che l'insorgenza dei diversi crediti tributari (per IVA, IRAP ed imposte dirette), vantati, nella specie, dall'Amministrazione finanziaria, si determini ex lege in relazione all'avveramento dei presupposti propri di ciascuno dei tributi in considerazione e non per effetto del successivo ed eventuale atto amministrativo di accertamento, come questa Corte ha da tempo affermato (cfr. Cass. S.U. 4779/87; v. Sez. 5, Sentenza n. 27884 n. 27883 del 2013).

Nella specie, il giudice di appello non si è attenuto ai suddetti principi, in quanto, a fronte della specifica contestazione dell'Ufficio relativa all'esistenza ed opponibilità in compensazione di controcrediti per Euro 10.796.607,79, di cui Euro 4.436.650,20 afferenti la cedente Banca I. s.p.a. - carichi tributari per atti divenuti definitivi e specificamente indicati nelle controdeduzioni in primo grado - ha ritenuto inopponibili alla cessionaria società contribuente i controcrediti (nei confronti della cedente) opposti dall'Amministrazione in compensazione, trattandosi di "gravami

formatisi e notificati dopo la sottoscrizione (e la relativa notifica) del contratto di cessione del credito", senza verificare il momento genetico di insorgenza dei medesimi controcrediti.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, per avere la CTR - quanto ai controcrediti opposti dall'Ufficio con riferimento a carichi pendenti attributi alla contribuente cessionaria relativi a pretese specificamente indicate dall'Ufficio negli atti di controdeduzione in primo grado -, con un'affermazione tautologica, inidonea a consentire un controllo delle ragioni sottese alla decisione, ritenuto che la contribuente avesse documentato l'insussistenza degli stessi, senza precisare nè le fonti nè i fatti di asserita prova contraria.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. In tema di processo tributario, è nulla, per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 36 e 61, nonchè dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, atteso che, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame (Cass. n. 28113 del 2013).

Nella specie, avuto riguardo alla parte in fatto e in diritto della sentenza impugnata, si evince chiaramente che la CTR ha - con un accertamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità - ritenuto provata da parte della società contribuente, alla luce della documentazione versata in atti, l'insussistenza dei carichi tributari pendenti ad essa attribuiti, in quanto oggetto di "definizione tombale".

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del R.D. n. 2440 del 1923, art. 23, per avere la CTR - qualora si considerasse un'autonoma ratio decidendi della sentenza impugnata - ritenuto erroneamente inapplicabile l'istituto della sospensione del pagamento previsto dal R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, comma 6, ai rimborsi dei crediti Iva, senza considerare che la comunicazione della sospensione del rimborso (equipollente ad un formale provvedimento di fermo amministrativo) poteva anche seguire la richiesta di adempimento formulata dal contribuente, ciò a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale dell'altrui credito con quello, anche se attualmente illiquido, che l'Amministrazione avesse o pretendesse di avere nei confronti del suo creditore.

3.1. Il motivo è inammissibile.

3.2. In disparte la formulazione della censura in termini ipotetici, la ricorrente non coglie la ratio decidendi in quanto la CTR ha disatteso l'istanza cautelare di sospensione dell'Agenzia "generalizzata" per come formulata non già sul presupposto della inapplicabilità, in astratto, dell'istituto della sospensione ex citato art. 69, in materia di rimborsi Iva. Nè tantomeno, il rigetto di tale istanza risulta costituire, nell'impianto motivazionale, una autonoma ratio

decidendi della sentenza impugnata improntata, quanto all'istanza di rimborso del credito iva, relativo all'anno 2000, sulla affermata inopponibilità alla cessionaria dei controcrediti vantati dall'Ufficio verso la cedente e sulla riscontrata insussistenza di quelli vantati dal medesimo nei confronti della contribuente.

4. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 2697 c.c. e la falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, per avere la CTR erroneamente ritenuto che, sotto il profilo del quantum del credito Iva relativo all'anno 2000, si trattasse di un "credito consolidato" per decorso del termine previsto per l'accertamento o la rettifica, non avendo, peraltro, l'Ufficio notificato alcuna rettifica del detto credito; con ciò, in violazione del criterio distributivo dell'onere probatorio, senza fare ricadere sul contribuente, a fronte delle contestazioni dell'Ufficio, l'onere di provare l'an e il quantum del vantato credito di imposta oggetto dell'istanza di rimborso.

4.1. Il motivo è fondato, in quanto la sentenza impugnata, nella parte in cui ha affermato che l'Amministrazione finanziaria è, sostanzialmente, tenuta a provvedere sulla richiesta di rimborso avanzata dal contribuente nei medesimi termini di decadenza stabiliti per procedere all'accertamento in rettifica, pena la cristallizzazione, nell'an" e nel "quantum", del diritto al rimborso esposto nella dichiarazione, si pone in evidente contrasto con il principio espresso dalle Sezioni unite di questa Corte che, nel dirimere il contrasto esistente nella giurisprudenza di legittimità in relazione alla questione oggetto del presente giudizio, con la sentenza n. 5069 del 2016 ha affermato il diverso e condivisibile principio secondo cui "in tema di rimborso d'imposte, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio "quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum"" (conf. Cass. n. 20419 del 2017 e Cass. n. 3472 del 2018).

5. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 1, e dell'art. 1282 c.c., per avere la CTR erroneamente ritenuto che gli interessi per l'anno 1999 - reclamati dalla contribuente in Euro 11.956.154,08 e riconosciuti dall'Ufficio in Euro 4.281.769,04 - andassero computati senza la pretesa interruzione giustificata con l'indebito richiamo al citato art. 57; ciò senza considerare che l'esigibilità del rimborso doveva ritenersi sospesa nel periodo tra la richiesta (30 marzo 2004) dell'Ufficio di documenti ai fini della definizione dei carichi fiscali pendenti e l'invio di questi ultimi (29 maggio 2008), con conseguente non maturabilità degli interessi medesimi nel detto periodo di sospensione del termine ex citato art. 57.

5.1. Il motivo è fondato.

5.2. Va premesso che gli interessi in questione hanno natura moratoria, ossia sono disposti per il ritardo con cui l'IVA è rimborsata, e non sono interessi corrispettivi.

Ne deriva che essi spettano solo se la mora è fondata, e, dunque, soltanto se il ritardo nella corresponsione della sorte, vale a dire il ritardo nel rimborso IVA, è addebitabile all'Ufficio.

Sulla non decorrenza degli interessi moratori nel caso di non imputabilità del ritardo del rimborso all'Amministrazione finanziaria, questa Corte ha già affermato il condivisibile principio secondo cui " in caso in cui il rimborso IVA sia stato legittimamente sospeso con provvedimento di fermo poi venuto meno, ma ritenuto legittimo, non essendo il ritardo nel rimborso addebitabile alla amministrazione, non decorrono gli interessi di mora, che riprendono, una volta venuto meno il fermo, dalla nuova istanza di rimborso" (Cass. n. 8540 del 2016).

Ugualmente nel periodo (superiore a quindici giorni) intercorrente tra la data di richiesta documentale da parte dell'Ufficio per definire i carichi fiscali pendenti e la evasione di tale richiesta (nella specie ad opera della società cedente) l'Amministrazione non può considerarsi in mora, e conseguentemente non è tenuta al pagamento degli interessi che alla mora si riconducono.

Da qui l'enunciazione del seguente principio di diritto:" Nel periodo di differimento del termine di decadenza D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 57, compreso tra il 16 giorno dalla data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'Ufficio e la data della loro consegna, non essendo il ritardo nel rimborso addebitabile alla Amministrazione finanziaria, non decorrono gli interessi di mora".

Invero, la CTR, nel ritenere dovuti gli interessi sul rimborsato relativo all'anno 1999, senza la pretesa interruzione - ritenuta non giustificata dal richiamo erroneo al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 - non ha fatto corretta applicazione del suddetto principio.

6. Con il sesto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, per avere la CTR, con una motivazione apparente ed abnorme, a fronte della denuncia da parte della società contribuente, in sede di appello incidentale, dell'omessa pronuncia della CTP su tre dei cinque ricorsi riuniti, afferenti pretesi rimborsi di altri crediti Iva per gli anni 1998-2000, illogicamente affermato, da un lato, la mancata pronuncia in merito da parte del giudice di primo grado, e dall'altro, l'accoglimento di questi ultimi da parte dello stesso giudice, con conseguente estraneità degli stessi al giudizio di appello.

6.1. Il motivo è fondato.

6.2. L'inosservanza dell'obbligo di motivazione integra violazione della legge processuale, denunciabile con ricorso per cassazione, solo quando si traduca in mancanza della motivazione stessa (con conseguente nullità della pronuncia per difetto di un indispensabile requisito di forma), e cioè nei casi di radicale carenza di essa o del suo estrinsecarsi in argomentazioni non idonee a rivelare la ratio decidendi (cosiddetta motivazione apparente) o fra loro logicamente inconciliabili o comunque perplesse ed obiettivamente incomprensibili. (Cass., sez. un., n. 23832 del 2004; Cass. n. 25972 del 2014). Questa Corte ha, altresì, precisato che "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass., Sez. U., n. 22232 del 2016;

conf. Cass. n. 1756 del 2006, n. 16736 del 2007, n. 9105 del 2017, secondo cui ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il Giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento; da ultimo, Cass. n. 326 del 2018).

Nella specie, la CTR non si è attenuta al suddetto principio, per avere, con una motivazione fondata su argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, da un lato, che il giudice di primo grado non aveva "trattato" i ricorsi relativi ai crediti esposti nelle dichiarazioni per gli anni 1998-2000 e, dall'altro, che tali ricorsi dovevano ritenersi da quest'ultimo accolti e, quindi, estranei alla presente controversia.

7. Con il settimo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere la CTR ritenuto, disattendendo il principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, che i tre ricorsi fossero stati accolti dalla CTP, anche se non si trattava di tesi prospettata dalla contribuente in sede di appello incidentale, avendo quest'ultimo denunciato solo l'omessa pronuncia in merito da parte del giudice di primo grado.

7.1. L'accoglimento del sesto motivo rende inutile la trattazione del settimo che rimane assorbito.

8. In conclusione, vanno accolti i motivi primo, quarto, quinto e sesto, dichiarato infondato il secondo, inammissibile il terzo, assorbito il settimo, con cassazione della sentenza impugnata - in relazione ai motivi accolti- e rinvio, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione affinchè esamini il merito della vicenda.

P.Q.M.

La Corte accoglie i motivi primo, quarto, quinto e sesto, dichiara infondato il secondo, inammissibile il terzo, assorbito il settimo, cassa la sentenza impugnata - in relazione ai motivi accolti- e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 13 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 21 marzo 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza