Sentenza del 22/01/2020 n. 1292 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con istanza del 5 giugno 2006, la S. LEASING s.p.a. (poi divenuta U. LEASING s.p.a. a seguito di fusione per incorporazione) chiedeva all'Agenzia delle entrate di Verbania il rimborso dell'imposta di registro, pagata in relazione ad una sentenza civile di primo grado che era poi stata definitivamente riformata in appello.

Con provvedimento del 12 marzo 2007, l'Agenzia delle entrate, pur riconoscendo il diritto al rimborso, riteneva di non poter evadere la pratica, rilevando l'esistenza, alla data del 5 luglio 2007, di carichi scaduti ancora pendenti in capo alla richiedente, oltre ad altri impedimenti interni alla propria organizzazione (necessità di seguire l'ordine cronologico delle domande e ammontare limitato delle somme a disposizione).

La società impugnava tale provvedimento dinnanzi alla CTP di Verbania, contestando la legittimità della sospensione del pagamento e affermando il diritto ad ottenere il rimborso di una somma maggiore di quella indicata dall'Agenzia delle entrate. Nel costituirsi, quest'ultima opponeva l'impossibilità di procedere al rimborso, in applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23 e del R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, ribadendo comunque che l'importo spettante era quello inizialmente indicato.

La CTP escludeva l'applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, dichiarando il diritto al rimborso del minore importo indicato dall'Agenzia delle entrate.

Proposto appello da parte di quest'ultima, che ribadiva la legittimità del diniego, in ragione della esistenza, alla data di presentazione della domanda giudiziale, di carichi esattoriali pari ad Euro 403.358,86, la società formulava appello incidentale, chiedendo l'accertamento del maggior credito vantato.

Con sentenza n. 104/12/13, depositata il 25 settembre 2013, la CTR di Torino ha respinto sia l'appello principale che quello incidentale.

In particolare, la CTR ha escluso la legittimità del diniego del rimborso, affermando che i carichi pendenti riguardavano violazioni commesse da terzi (i soggetti con i quali la società aveva stipulato contratti di leasing), che le iscrizioni si riferivano a ruoli di anni pregressi ormai estinti e che i carichi relativi agli accertamenti erano stati definiti con pronunce favorevoli al contribuente.

La stessa CTR ha anche aggiunto che parte delle somme iscritte a ruolo non avevano natura tributaria.

Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, articolando tre motivi di impugnazione. Nessuna attività difensiva è stata svolta in questa sede dalla società regolarmente intimata.

La Procura Generale ha depositato memoria illustrativa delle proprie conclusioni.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1, e del R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, commi 6 e 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

In particolare l'Agenzia delle entrate ha affermato che: a) la CTR aveva erroneamente ritenuto che il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1, fosse applicabile esclusivamente in presenza di atti irrogativi di sanzioni, senza considerare che per ogni recupero d'imposta si è sempre in presenza di illeciti amministrativi, sanzionabili ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, artt. 1 e 5; b) la CTR aveva erroneamente ritenuto che il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1, fosse applicabile esclusivamente in presenza di controcrediti dell'Amministrazione di natura tributaria; c) la CTR non aveva in alcun modo considerato che, in assenza de requisiti per l'applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1, era comunque possibile operare il cd. fermo amministrativo (o contabile), previsto in via generale dal R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, commi 6 e 7, che consente alle Amministrazioni dello Stato di ottenere la sospensione dei pagamenti che altre Amministrazioni devono compiere a favore di coloro, nei cui confronti vantino, a qualsiasi titolo, ragioni di credito, ancorchè non definitive.

2. Il motivo è fondato nei limiti che seguono.

Com'è noto, il R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, commi 6 e 7, prevede che "Qualora un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo. Tra le amministrazioni dello Stato devono intendersi le Agenzie da esso istituite, anche quando dotate di personalità giuridica....omissis...".

Questa Corte ha più volte evidenziato che tale statuizione introduce una vera e propria misura cautelare, espressione del potere di autotutela delle Amministrazioni dello Stato, che, in presenza di "ragioni di credito", possono ottenere la sospensione dei pagamenti dovuti da altre Amministrazioni, a salvaguardia della eventuale compensazione legale, anche se il credito vantato, al momento della sospensione, non è nè liquido nè esigibile. L'adozione del provvedimento di sospensione richiede, infatti, solo il fumus boni iuris del credito vantato dall'Amministrazione (da intendere come non irragionevolezza della pretesa stessa), restando invece estranea alla natura ed alla funzione del provvedimento qualsiasi considerazione di un

eventuale periculum in mora (così, da ultimo, Cass., Sez. 5 civ., n. 25893 del 31/10/2017, Cass., Sez. 5 civ., n. 5349 del 18/03/2015 e Cass., Sez. 5 civ., n. 9853 del 05/05/2011).

La possibilità per l'Agenzia delle entrate di avvalersi del provvedimento di sospensione del pagamento è assolutamente pacifico nella giurisprudenza di legittimità (cfr., in motivazione, Cass., Sez. U. civ., n. 25983 del 22/12/2010; v. anche, con riferimento alla sospensione del rimborso IVA, Cass., Sez. 5 civ., n. 25893 del 31/10/2017, nonchè Cass., Sez. 5 civ., n. 15017 del 16/06/2017, Cass., Sez. 6-5 civ., n. 19335 del 29/09/2016, Cass., Sez. 5 civ., n. 5139 del 16/03/2016, Cass., Sez. 1 civ., n. 23273 del 31/10/2014, Cass., Sez. 5 civ., n. 7320 del 28/03/2014).

In applicazione del R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, comma 6, l'Agenzia delle entrate può dunque sospendere il pagamento di somme dovute al contribuente, laddove le Amministrazioni statali vantino qualsiasi "ragione di credito", anche di natura non tributaria, la quale non deve necessariamente derivare da atti definitivi, purchè la relativa pretesa sia connotata dal fumus boni iuris.

Si deve tuttavia tenere presente che il disposto del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1, nel testo applicabile ratione temporis (previgente rispetto alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 16, comma 1, lett. h)), stabilisce che: "Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorchè non definitivo. La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo".

Tale norma attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di disporre la sospensione del pagamento di crediti vantati nei suoi confronti dal contribuente, quando ha notificato un atto di contestazione o di irrogazione di sanzione amministrativa per violazioni tributarie, anche se tale atto non è ancora definitivo, e precisa anche che la sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione assunta dalla Commissione tributaria o da altro organo in merito.

Questa Corte ha già evidenziato che la disposizione appena riportata contiene una disciplina peculiare, propria del settore tributario, che concorre con l'istituto generale di cui al R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, comma 6, in presenza dei presupposti ivi previsti (così, in motivazione, Cass., Sez. 5 civ., n. 5139 del 16/03/2016).

Il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1, nel testo vigente ratione temporis, consente all'Amministrazione finanziaria di sospendere il pagamento con riferimento a tutti i crediti tributari, in relazione ai quali sia intervenuta la notifica della contestazione o l'irrogazione della sanzione, oltre che per l'importo corrispondente alla sanzione, anche per l'ammontare del tributo evaso, così come risultante dall'atto di contestazione (così Cass., Sez. 5 civ., n. 6980 dell'08/04/2015).

A differenza di quanto previsto dal R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, comma 6, la sospensione del pagamento viene effettuata solo in virtù di un controcredito della stessa Amministrazione debitrice, e non di altre Amministrazioni, e non vi è alcun accertamento da compiere in relazione

alla sussistenza di una idonea "ragione di credito", perchè è la norma stessa a stabilire che la sospensione può essere effettuata quando è stato notificato l'atto di contestazione o di irrogazione della sanzione.

Se tuttavia non vi sono le condizioni per l'applicazione della disciplina speciale, nulla impedisce all'Amministrazione finanziaria di fare ricorso alla figura generale del cd. fermo amministrativo, ovviamente in presenza dei presupposti di legge previsti nella relativa norma.

In conclusione, in base alla disciplina previgente alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 16, comma 1, lett. h), applicabile al caso di specie, l'Amministrazione finanziaria che sia debitrice nei confronti del contribuente, ove vanti un credito tributario nei confronti di quest'ultimo, in relazione al quale abbia anche notificato un atto di contestazione o di irrogazione di sanzione, può sicuramente adottare il provvedimento di sospensione previsto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1. Qualora, invece, pur vantando un controcredito, la medesima Amministrazione non abbia notificato alcun atto di contestazione o di irrogazione di sanzione, ovvero voglia far falere un controcredito non tributario, può procedere ugualmente alla sospensione del pagamento, purchè vi siano le condizioni previste dal R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, comma 6, e, in particolare, possa vantare una idonea "ragione di credito", intesa nei termini sopra evidenziati.

3. Per completezza, si deve richiamare l'ordinanza interlocutoria, con cui questa stessa Sezione ha trasmesso gli atti di una causa al Primo Presidente, il quale, ai sensi dell'art. 374 c.p.c., comma 2, l'ha assegnata alle Sezioni Unite, perchè si pronuncino su due questioni, già decise in senso difforme, ed in particolare: 1) se, in caso di richiesta di rimborso di un credito IVA, l'amministrazione finanziaria, che abbia chiesto e ottenuto fideiussione dalla contribuente nei termini di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38-bis, comma 1, possa fare uso dello strumento cautelare di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1, ovvero anche di quello previsto dal R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, ove contesti al creditore un controcredito derivante dall'irrogazione di sanzioni, nella specie conseguenti ad imposte non armonizzate; 2) se il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1, trovi applicazione in caso di atto di irrogazione delle sanzioni che sia stato annullato non definitivamente (Cass., Sez. T, ordinanza interlocutoria n. 16567 del 20/06/2019).

Le questioni riguardano anche le disposizioni normative sopra richiamate, ma per aspetti che non interessano la presente controversia, la quale pertanto può essere decisa senza attendere la pronuncia delle Sezioni Unite.

4. Al fine di verificare la fondatezza delle specifiche censure nella specie formulate, è opportuno riportare per esteso la motivazione della sentenza impugnata, nella parte in cui ha escluso la legittimità del diniego del rimborso, affermando quanto segue: "... i carichi pendenti riguardano violazioni commesse dai soggetti con i quali è stato contratto il leasing nonchè iscrizioni in ruoli di anni pregressi ormai estinti. I carichi relativi agli accertamenti sono definiti con pronunce favorevoli al contribuente. Inoltre parte delle somme iscritte non hanno natura tributaria...".

5. Deve subito rilevarsi che la censura di cui al profilo a) del primo motivo di ricorso (v. supra) risulta senza dubbio infondata, tenuto conto che dalla motivazione si evince chiaramente che la

CTR non ha escluso la sospensione del pagamento in ragione dell'assenza di atti irrogativi di sanzioni, avendo compiuto valutazioni del tutto diverse.

Anche in relazione al successivo profilo b) del medesimo motivo, la censura è da ritenersi infondata, considerato che, come sopra evidenziato, il disposto del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1, ha un ambito applicativo più ristretto di quello del R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, comma 6, ove rilevano solo i controcrediti di natura tributaria dell'Amministrazione finanziaria.

E' invece fondata la censura con riferimento al profilo c) del primo motivo di ricorso.

Nella sentenza impugnata non risulta in alcun modo valutata la legittimità o meno del provvedimento di sospensione alla luce del R.D. n. 2440 del 1923, richiamato art. 69, comma 6, emergendo, anzi, che il giudice ha, sia pure apoditticamente, dato rilievo alla ritenuta esistenza di crediti iscritti (a ruolo) non aventi natura tributaria, circostanza che, invece, come sopra evidenziato, non impedisce di disporre il cd. fermo amministrativo, ove vi siano "ragioni di credito" dello Stato anche di natura non tributaria che, pur essendo contestate e non definitivamente accertate, siano però connotate di adeguata apparenza di meritevolezza.

6. Con il secondo motivo di ricorso si deduce l'omessa o insufficiente motivazione in relazione a fatti controversi e decisivi ai fini del giudizio, in relazione al disposto dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (testo previgente), per avere la CTR fondato la decisione impugnata su affermazioni, oltre che errate, anche prive di motivazione.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, in relazione al disposto dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (testo vigente), per essere la decisione impugnata, fondata sulle medesime asserzioni appena richiamate, enunciate in modo apodittico, che manifestano l'omesso esame dei fatti decisivi ai fini della decisione in ordine alla esistenza di controcrediti legittimanti la sospensione del rimborso.

A sostegno dei due motivi appena indicati, l'Agenzia delle entrate ha richiamato argomenti sostanzialmente identici.

In particolare, la ricorrente ha evidenziato che la CTR - nell'affermare che "i carichi pendenti riguardano violazioni commesse dai soggetti con i quali è stato contratto il leasing" e che "parte delle somme iscritte non hanno natura tributaria" - non ha tenuto conto del fatto che la società intimata non aveva negato di avere ricevuto gli avvisi di accertamento indicati nell'atto di appello, enunciando in motivazione le proprie conclusioni, senza esternare l'iter logico-giuridico seguito.

La medesima ricorrente ha poi dedotto che la CTR ha ritenuto che "i carichi relativi agli accertamenti sono definiti con pronunce favorevoli al contribuente", adottando una motivazione apodittica, contrastante con le risultanze processuali, avendo la stessa contribuente dedotto, nella memoria di costituzione in appello dell'intimata, che le impugnazioni degli gli avvisi di accertamento sopra menzionati erano tutti, tranne una, ancora pendenti al momento della decisione di appello.

Allo stesso modo, la ricorrente ha affermato che la sentenza della CTR ha ritenuto che "i crediti opposti dall'Amministrazione finanziaria erano da tempo iscritti a ruolo e oramai estinti", senza fornire alcuna motivazione di tale affermazione.

7. Si deve precisare che la sentenza della CTR è stata pubblicata il 25 settembre 2013. In applicazione della disciplina transitoria - prevista dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 3, conv., con modif., in L. n. 134 del 2012 - è pertanto, nella specie, applicabile la nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in forza del quale non è più consentita l'impugnazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 "per omessa insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio", (vizio prospettato nel secondo motivo di ricorso) ma soltanto "per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti" (vizio prospettato nel terzo motivo di ricorso).

Come ritenuto dalle Sezioni Unite di questa Corte, le nuove disposizioni sul ricorso per cassazione, appena richiamate, si applicano anche alle impugnazioni promosse contro le sentenze delle Commissioni tributarie regionali, atteso che il giudizio di legittimità, nei processi tributari, non ha connotazioni di specialità. Il D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 3 bis, nella parte in cui stabilisce che "le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546", si riferisce infatti alle sole disposizioni relative al giudizio di impugnazione, preservando la specialità dei processi tributari esclusivamente nei gradi di merito (Cass., Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014).

La modifica normativa appena richiamata ha l'effetto di limitare il vizio di motivazione, quale oggetto del sindacato di legittimità, alle fattispecie nelle quali esso si converte in violazione di legge.

La riformulazione deve essere interpretata alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 prel., come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuti in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. In altre parole, a seguito della riforma del 2012 scompare il controllo sulla motivazione con riferimento al parametro della sufficienza, ma resta il controllo sull'esistenza (sotto il profilo dell'assoluta omissione o della mera apparenza) e sulla coerenza (sotto il profilo della irriducibile contraddittorietà e dell'illogicità manifesta) della motivazione, ossia il controllo riferito a quei parametri che determinano la conversione del vizio di motivazione in vizio di violazione di legge, sempre che emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata (v. ancora Cass., Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014).

Ovviamente, l'erronea indicazione della norma processuale violata nella rubrica del motivo non determina ex se l'inammissibilità di questo se la Corte possa agevolmente procedere alla corretta qualificazione giuridica del vizio denunciato sulla base delle argomentazioni giuridiche ed in fatto svolte dal ricorrente a fondamento della censura, in quanto la configurazione formale della rubrica del motivo non ha contenuto vincolante, ma è solo l'esposizione delle ragioni di diritto della impugnazione, che chiarisce e qualifica, sotto il profilo giuridico, il contenuto della censura (v. da ultimo Cass., Sez. 5 civ., n. 12690 del 23/05/2018).

Il controllo previsto dal novellato art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) si riduce pertanto all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza (rilevanza del dato testuale) o dagli atti processuali (rilevanza anche del dato extratestuale), che sia oggetto di discussione e assuma carattere decisivo, poichè, se esaminato, determinerebbe un esito diverso della controversia (cfr. Cass., Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014; Cass., Sez. 3, Sentenza n. 23940 del 12/10/2017; Cass., Sez. 6-3, Ordinanza n. 22598 del 25/09/2018).

8. Tenuto conto delle modalità con le quali sono mosse le censure nei due motivi di ricorso in esame, incentrate tutte sulla valutazione dei fatti dedotti in giudizio, è opportuno esaminare con priorità il terzo motivo di impugnazione, che risulta senza dubbio fondato.

Come sopra evidenziato, la CTR ha escluso la legittimità del diniego del rimborso, affermando che "i carichi pendenti riguardano violazioni commesse dai soggetti con i quali è stato contratto il leasing per omessa insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio" (prima affermazione), "nonchè iscrizioni in ruoli di anni pregressi ormai estinti" (seconda affermazione), aggiungendo che "I carichi relativi agli accertamenti sono definiti con pronunce favorevoli al contribuente" (terza affermazione) e che "parte delle somme iscritte non hanno natura tributaria" (quarta affermazione).

E' evidente che la decisione sulle questioni appena indicate è meramente assertiva, contenendo enunciazioni del tutto apodittiche, che avrebbero dovuto essere il risultato di valutazioni e argomentazioni del giudice, volte ad illustrare il ragionamento seguito, il quale, invece, resta sconosciuto al lettore della sentenza, nella quale non si tiene conto di fatti decisivi per il giudizio, perchè qualificanti la legittimità o meno della sospensione operata, su cui le parti avevano interloquito nel corso delle fasi di merito.

Dalla semplice lettura dell'atto d'appello dell'Agenzia delle entrate, unitamente alla memoria di costituzione della società intimata, riportati nel ricorso per cassazione nelle parti rilevanti (pp. 13 e 19), risultano con chiarezza indicati, da entrambe le parti, crediti iscritti a ruolo a carico dell'intimata, relativi a numerose annualità, nonchè numerosi accertamenti, impugnati e ancora sub iudice al momento della decisione della CTR, in ordine ai quali il giudice di appello ha raggiunto le conclusioni riportate nell'impugnata sentenza senza spiegarne le ragioni.

9. L'accoglimento del terzo motivo di ricorso per cassazione, appena esaminato, determina l'assorbimento del secondo.

10. In conclusione, deve essere accolto il primo motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione (par. 1.3), ed anche il terzo motivo, assorbito il secondo. Ogni altra censura deve ritenersi respinta.

La sentenza deve essere cassata in relazione ai motivi accolti, con conseguente rinvio della causa, anche per quanto riguarda le spese del presente grado di giudizio, alla CTR del Piemonte in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il primo e il terzo motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione, e, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, rinviando la causa, anche per le spese del presente grado, alla CTR del Piemonte in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della V Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 8 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 22 gennaio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza