# Sentenza del 09/06/2021 n. 15977 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**

IVA - Credito IVA - Sospensione del rimborso - Vizi propri - Impugnabilità - Ammissibile - Posizione giuridica soggettiva - Obbligo di verifica.

**Massima:**
Il provvedimento di sospensione della procedura di rimborso del credito IVA è un atto impugnabile per vizi propri, ma il corrispondente giudizio tributario non può avere per oggetto il solo vizio di legittimità del provvedimento che instauri la sospensione, essendo invece necessario che il contribuente alleghi anche i fatti costitutivi del proprio diritto di credito, che spiegano l'effettiva incidenza della sospensione del rimborso sulla sua posizione giuridica soggettiva e che l'Amministrazione convenuta dimostri le ragioni ostative al rimborso. In tale evenienza, il giudice tributario è tenuto ad esaminare solo preliminarmente i vizi di legittimità del provvedimento di sospensione, dovendo in seconda battuta procedere, ove ne riconosca la fondatezza, all'accertamento motivato del diritto di credito vantato dal contribuente.

**Testo:**

La A. ha impugnato il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Salerno, comunicato il 5 agosto 2010, che aveva disposto l'annullamento della revoca della sospensione, nell'ambito della procedura di rimborso IVA 2009.

La Commissione Tributaria Provinciale di Salerno dichiarava l'inammissibilità del ricorso, considerando tardiva la costituzione in giudizio del ricorrente.

La Commissione Tributaria Regionale della Campania ha riformato la pronuncia di prime cure, ritenendo tempestivo l'originario ricorso e, nel merito, osservando che l'atto impugnato era privo di qualunque motivazione.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

La società contribuente resiste con controricorso, mentre Equitalia sud s.p.a., pur regolarmente intimata, non si è costituita in giudizio.

La contribuente ha, altresì, depositato successiva memoria.

In esito all'udienza del 28 Marzo 2019 la causa veniva rimessa alla pubblica udienza, ai sensi dell'articolo 375 c.p.c., comma 2, come novellato dalla I. 25 ottobre 2016, n. 197, art. 1-bis.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta la violazione dell'art. 360, n. 3, c.p.c.( in relazione agli articoli 20, comma 2, 16, comma 5 e 22, comma 1, del d.lgs 546 del 1992, per avere la CTR omesso di stigmatizzare l'inammissibilità del ricorso per il suo tardivo deposito oltre i termini di legge.

Con il secondo motivo di ricorso, l'agenzia lamenta il difetto di motivazione della sentenza impugnata, ai sensi dell'art, 360, n. 5, c.p.c., per avere la CTR trascurato di considerare che lo scopo del provvedimento di annullamento della revoca della sospensione del rimborso IVA era quello di ripristinare la situazione ex ante, non quello erroneamente ritenuto di assurgere ad implicita ed assertiva volontà di negare il diritto al rimborso.

Con il terzo motivo di ricorso l'agenzia si duole della violazione dell'art. 7 della I. n. 212 del 2000, in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c., per avere la CTR tralasciato di considerare come l'atto impugnato non costituisse espressione del potere impositivo, rivestendo natura endoprocedimentale nell'ambito di un'attività vincolata che impone all'amministrazione di operare, nell'interesse pubblico, tutti i controlli necessari ad assicurare la sussistenza del preteso diritto al rimborso.

Con il quarto motivo l'Agenzia contesta la violazione degli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c., per avere la CTR ritenuto nullo l'atto di annullamento della revoca della sospensione del rimborso.

Il primo motivo è infondato.

La notifica del ricorso veniva ricevuto, infatti, dagli enti convenuti in data 15 novembre 2010, sicché l'iscrizione a ruolo avvenuta il 14 dicembre 2010, si mostrava tempestiva, dovendosi condividere l'avviso espresso dalle Sezioni Unite di questa Corte, secondo cui: "Nel processo tributario, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente (o dell'appellante), che si avvalga per la notificazione del servizio postale universale, decorre non dalla data della spedizione diretta del ricorso a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, ma dal giorno della ricezione del plico da parte del destinatario (o dall'evento che la legge considera equipollente alla ricezione)" (Cass., sez. un., n. 13452 del 2017).

Il secondo motivo di ricorso è fondato e va accolto, per quanto di ragione, nei termini che seguono.

Ancorché il ricorso si mostri lacunoso in punto di autosufficienza, nella misura in cui chi lo formula si astiene dal riprodurvi il contenuto specifico del provvedimento di sospensione nella specie adottato, nondimeno l'impugnazione è meritevole d'accoglimento per la dirimente evidenza delle ragioni appresso esposte.

L'annullamento adottato con prot. n. 78001/2010, recante la data del 26 luglio 2010 si palesa suscettibile - intrinsecamente - di rivitalizzare la sospensione adottata in data 25 maggio 2010 e (transitoriamente) revocata in data 5 luglio 2010. Esso è riconducibile entro il novero degli atti "autonomamente" impugnabili, contenuto nell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992. La tassatività dell'elenco, deve intendersi, d'altronde, riferita, secondo la giurisprudenza nomofilattica, non a singoli provvedimenti nominativamente individuati, ma alle "categorie" di atti che considera in relazione agli effetti giuridici da quelli prodotti, con la conseguenza che sono suscettibili d'essere sussunti entro una delle predette categorie anche atti "atipici" od individuati con un "nomen juris" diverso da quelli indicati nell'elenco (Cass. n. 2144 del 2020; Cass. n. 5623 del 2016). Nella specie, appare evidente che l'annullamento della revoca della sospensione del rimborso, finisca al pari della sospensione per produrre identici effetti di arresto provvisorio del procedimento di rimborso.

Su queste premesse, merita rilevare come Commissione Tributaria Regionale abbia osservato, tra l'altro, che: il giudizio attiene all'impugnazione "avverso la comunicazione dell'annullamento della revoca della sospensione del rimborso IVA"; la società aveva presentato "domanda di rimborso di parte dell'IVA risultante dalla liquidazione dell'IVA dell'anno 2009"; "l'ufficio con nota del 09/03/2010 comunicava la sospensione del rimborso richiesto"; "con nota del 05/07/2010 l'ufficio disponeva la revoca della sospensione del rimborso"; "il 26/04/2010 ... il Direttore dell'ufficio territoriale di Salerno disponeva 'l'annullamento della revoca della sospensione"; il ricorrente si è opposto a tale annullamento "sostenendo che sussiste il diritto al rimborso di C 250.340,00 per congruità, regolarità e rispondenza alle funzioni sociali" e adducendo la carenza di motivazione dell'annullamento in parola.

Ancorché in narrativa, il giudice a quo abbia evidenziato come l'Agenzia avesse sostenuto che l'annullamento impugnato rappresentasse "una mera sospensione temporanea, che non implica un responso nel merito del diritto o meno al rimborso" (id est che non vi fosse stato alcun diniego sull'istanza di rimborso), detto giudice d'appello declina assertivamente un passaggio ulteriore, in ragione del quale in via automatica ed apodittica riconosce la spettanza del rimborso invocato, tanto da dichiararla; nel farlo, abdica, tuttavia, ad ogni accertamento motivato al riguardo, tralasciando ogni disamina delle risultanze processuali.

Il collegio regionale finisce, così, per trarre una conclusione assiomatica, traducendo il rilievo d'invalidità dell'atto di matrice eminentemente sospensiva adottato dall'Autorità, nel riconoscimento meccanico e consequenziale delle somme pretese a rimborso, sorvolando, però, sull'esame nel merito della relativa istanza.

La statuizione anzidetta s'infrange col principio espresso a più riprese da questa Corte, secondo cui, pur essendo il provvedimento di sospensione della procedura di rimborso del credito IVA - quindi anche quello che si risolva nella in via di autotutela nel ripristino di una sospensione precedentemente revocata, quindi nella sostanziale messa in "quiescenza" del procedimento finalizzato al rimborso - un atto impugnabile per vizi propri, nondimeno resta fermo che il corrispondente giudizio tributario non possa avere per oggetto il solo vizio di legittimità del provvedimento che instauri (o "rivitalizzi", come nella specie) la sospensione, essendo invece necessario che il contribuente alleghi anche i fatti costitutivi del proprio diritto di credito, che

spiegano l'effettiva incidenza della sospensione del rimborso sulla sua posizione giuridica soggettiva e che l'Amministrazione convenuta dimostri le ragioni ostative al rimborso. Ne consegue che, in tale evenienza, il giudice tributario è tenuto ad esaminare solo preliminarmente i vizi di legittimità del provvedimento di sospensione, dovendo in seconda battuta procedere, ove ne riconosca la fondatezza, all'accertamento motivato del diritto di credito vantato dal contribuente (Cass. 19755 del 2013; Cass. 22952 del 2018). A questa seconda, fisiologica incombenza il giudice del merito si è sottratto, reputando di inferire la spettanza irrefutabile del rimborso, dalla mera, rilevata patologia dell'atto sospensivo del relativo procedimento.

Il terzo e il quarto motivo di ricorso vanno dichiarati assorbiti.

All'accoglimento del secondo motivo di censura consegue la cassazione della sentenza impugnata e il suo rinvio alla Commissione Tributaria Regionale per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso e, assorbiti il terzo e il quarto, ne accoglie il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinvia per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta Sezione Civile, il 18 dicembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 9.06.2021

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza