

Sentenza del 12/06/2023 n. 16663 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La società Ferrovie dello Stato italiane Spa aveva proposto ricorso avverso il silenzio-rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria sull'istanza di rimborso avente ad oggetto il riconoscimento di maggiori interessi per Euro 8.840.000,00 su crediti IVA relativi alle annualità 1996 e 1997, presentata in data 22 febbraio 2007 e successivamente sollecitata all'Agenzia delle Entrate in data 13 marzo 2012 per il tramite della società Euterpe, cessionaria del credito IVA, deducendo l'illegittimità del silenzio opposto e l'errata applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis.

2. La Commissione tributaria provinciale aveva accolto il ricorso, con condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento del rimborso, oltre alle spese di lite, resolvendo a favore della società ricorrente il problema della debenza degli interessi nel periodo intercorso fra la comunicazione della sospensione del rimborso e la prestazione della relativa garanzia da parte della società contribuente, posto che a seguito di tale prestazione, il credito, quanto alla sorte capitale ed interessi compensativi, eccezion fatta per il periodo suddetto, era stato soddisfatto.

3. La Commissione tributaria regionale, adita dall'Agenzia delle Entrate, ha rigettato l'appello, sulla base delle seguenti considerazioni: -) la sentenza impugnata presentava tutti i contenuti prescritti dalla legge e, in particolare, un'ampia motivazione che aveva dato atto di aver considerato l'eccezione dell'Ufficio e di averla implicitamente rigettata, dal momento che aveva accolto integralmente il ricorso della società, che nelle memorie di primo grado aveva contestato l'eccezione, sotto il profilo sia della sua inammissibilità sia della sua infondatezza;

-) la società, nella richiesta di interessi presentata in data 22 febbraio 2007, aveva indicato quelli che, a suo avviso, erano tutti gli elementi necessari e sufficienti per la ricostruzione del calcolo effettuato, in particolare le quote di capitale, il periodo di mancato computo degli interessi e il tasso di interessi previsto dalla legge e, infine, l'importo degli interessi richiesti a rimborso;

-) andava, quindi, ritenuto assolto l'onere probatorio di parte, rispetto al quale l'Amministrazione, ove non avesse condiviso le modalità di calcolo degli interessi e i criteri seguiti dalla società, ben avrebbe potuto richiedere chiarimenti e spiegazioni all'esito dell'esame della istanza di rimborso e del successivo sollecito;

-) l'atto con cui il Direttore dell'Ufficio (Omissis) dell'Agenzia delle entrate aveva comunicato la sospensione del rimborso richiesto, in attesa della definizione delle pendenze in corso o della presentazione di idonea garanzia, senza limiti temporali e fino all'ammontare massimo del

rimborso, era stato esplicitamente adottato ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, essendo stati redatti avvisi di rettifica e carichi pendenti iscritti a ruolo, in attesa della definizione delle pendenze in corso;

-) quanto agli interessi la relativa disciplina, contenuta nell'art. 38 bis citato, era del tutto specifica e, nella specie, era assente la richiesta di documenti istruttori da parte dell'Amministrazione, non potendosi considerare tale, attesa la diversa finalità giuridica, la richiesta di garanzia;

-) doveva, quindi, concludersi per la illegittimità del silenzio serbato in ordine al rimborso degli interessi relativamente al periodo 19 giugno 2003 - 16 aprile 2004, oggetto di impugnazione da parte del contribuente, non potendo ritenersi il relativo diritto al rimborso, di carattere sostanziale, influenzato dalle vicende della sospensione, operata dalla P.A. ad esclusivo fine cautelare;

-) anche l'ultimo motivo di appello, con cui era stata dedotta la compromissione del profilo di certezza del credito in ragione dell'esistenza di avvisi di rettifica e degli atti di accertamento, era infondato, in quanto l'esistenza di carichi pendenti non era un motivo ostativo ai rimborsi Iva e l'unica pendenza che giustificava la sospensione del rimborso era quella di un procedimento penale.

4. L'Agenzia delle Entrate ha depositato ricorso per cassazione con atto affidato a cinque motivi.

5. La società Ferrovie dello Stato Italiane Spa resiste con controricorso.

6. La Procura Generale della Corte di Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto l'accoglimento del terzo motivo di ricorso.

7. La società Ferrovie dello Stato Italiane Spa ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36. Vizio di motivazione apparente, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. La sentenza impugnata doveva essere censurata laddove aveva rigettato il primo motivo di appello dell'Ufficio ritenendo che la società avesse indicato tutti gli elementi necessari e sufficienti per la ricostruzione del calcolo effettuato. A fronte della specifica contestazione della quantificazione delle somme effettuata nel giudizio di primo grado, la statuizione di rigetto contenuta nella decisione di secondo grado, fondata sul mero rinvio alla prospettazione della parte, si rilevava affetta da una evidente lacuna motivazionale, risultando omessa la benchè minima esplicitazione delle ragioni che avevano indotto nei giudici del gravame il convincimento sulla correttezza del calcolo degli interessi effettuato dalla società istante.

1.1 Il motivo è infondato.

1.2 E' orientamento consolidato di questa Corte ritenere che gli estremi della dedotta doglianza di nullità processuale della sentenza, per motivazione totalmente mancante o motivazione

apparente, siano integrati nell'ipotesi di "assenza" della motivazione, quando cioè "non sia possibile individuare il percorso argomentativo della pronuncia giudiziale, funzionale alla sua comprensione e alla sua eventuale verifica in sede di impugnazione", non configurabile nel caso di "una pur succinta esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione impugnata" (cfr. Cass., 15 novembre 2019, n. 29721) ovvero nel caso di "motivazione solo apparente, che non costituisce espressione di un autonomo processo deliberativo, quale la sentenza di appello motivata "per relationem" alla sentenza di primo grado" (cfr. Cass., 25 ottobre 2018, n. 27112) ovvero qualora la motivazione "risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione" (Cass., 25 settembre 2018, n. 22598; ipotesi ravvisata anche in caso di "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, che rendono incomprensibili le ragioni poste a base della decisione", Cass., 25 giugno 2018, n. 16611).

Questa Corte ha, inoltre, affermato che "costituisce ius receptum il principio secondo cui il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre allorché il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (art. 111 Cost., comma 6), e cioè dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 (in materia di processo civile ordinario) e dell'omologo D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 (in materia di processo tributario), omette di esporre concisamente i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, e cioè di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata" (Cass., 8 settembre 2022, n. 26477, in motivazione).

1.3 Nel caso in esame, la decisione impugnata assolve in misura adeguata al requisito di contenuto richiesto dalle disposizioni di legge di cui il ricorso lamenta la violazione, attesa l'esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione, sufficiente ad evidenziare il percorso argomentativo della pronuncia giudiziale; ed invero l'Agenzia delle Entrate nell'atto di appello aveva contestato la quantificazione delle somme pretese osservando che la società contribuente non aveva esplicitato il tasso di interesse applicato in relazione al numero esatto di giorni ricompreso nell'intervallo temporale di sospensione e che i giudici di primo grado, errando, avevano ritenuto di riconoscere acriticamente la spettanza di tali somme, omettendo qualsiasi riscontro al riguardo. In particolare, l'Ufficio aveva rilevato che gli interessi da rimborsare, come previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, tenuto conto della sospensione di circa 330 giorni ammontavano ad Euro 6.987.287,97. A fronte di ciò, i giudici di secondo grado hanno affermato che la società aveva indicato tutti gli elementi necessari e sufficienti per la ricostruzione del calcolo effettuato nella richiesta presentata il 22 febbraio 2007, indicando le quote di capitale, il periodo di mancato computo degli interessi, il tasso di interessi previsto per legge e l'importo degli interessi richiesti a rimborso pari ad Euro 8.840.000,00 (cfr. pag. 7 della sentenza impugnata).

1.4 I giudici di secondo grado, dunque, hanno dato atto, sul presupposto che con l'atto di appello era stato eccepito il vizio di omessa pronuncia sulla mancata allegazione dei criteri attraverso i quali la società istante era pervenuta alla quantificazione degli interessi asseritamente spettanti, che il criterio seguito per la determinazione degli interessi era stato indicato dalla società contribuente sia nell'istanza di rimborso, che nelle memorie di primo grado e che in tali atti erano stati precisati la quota capitale e il periodo di mancato computo

degli interessi, oltre che il tasso di interesse, che era quello previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis.

1.5 Si tratta di una motivazione che è esistente e sufficiente ad evidenziare il percorso argomentativo della pronuncia giudiziale, funzionale alla sua comprensione e alla sua eventuale verifica in sede di impugnazione, come di qui a poco si dirà.

2. Il secondo mezzo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, avendo la Commissione tributaria regionale posto a carico dell'Ufficio la prova dell'insussistenza del diritto alla maggiore somma richiesta, affermando che l'onere probatorio di parte doveva essere ritenuto assolto e che se l'Amministrazione non condivideva le modalità di calcolo degli interessi e i criteri seguiti dalla società avrebbe potuto chiedere chiarimenti o spiegazioni all'esito dell'esame della istanza di rimborso e del successivo sollecito.

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 Ed invero, la violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c. si configura soltanto nell'ipotesi che il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne è gravata secondo le regole dettate da quella norma, non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, il giudice abbia ritenuto assolto tale onere, poichè in questo caso vi è soltanto un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5 (Cass., 5 settembre 2006, n. 19064; Cass., 10 febbraio 2006, n. 2935).

2.3 Ciò posto, nel caso in esame, la Commissione tributaria regionale correttamente non ha attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era onerata, secondo le regole di scomposizione della fattispecie in esame, avendo in primo luogo affermato che la società contribuente aveva assolto l'onere probatorio di parte e in secondo luogo precisato che, laddove l'Amministrazione non condivideva le modalità di calcolo degli interessi e i criteri seguiti dalla società avrebbe potuto chiedere chiarimenti o spiegazioni all'esito dell'esame dell'istanza di rimborso e del successivo sollecito (cfr. pag. 8 della sentenza impugnata).

2.4 Ciò conformemente alla giurisprudenza di questa Corte, che ha precisato che la struttura del giudizio tributario inerente all'impugnazione del rigetto di una domanda di rimborso è sostanzialmente diversa dall'ordinario giudizio tributario, di tipo impugnatorio e che, in tema di rimborsi, la posizione del contribuente è sostanzialmente quella dell'attore, che deve fornire la prova della propria domanda, mentre, sempre sul piano processuale e sostanziale, l'Ufficio, che non ha esplicitato, in questo caso, una "pretesa" (impugnata dal contribuente), quale l'avviso di accertamento o di liquidazione, o la irrogazione di una sanzione, assume la posizione di convenuto (cfr. Cass., 2 settembre 2022, n. 25999).

2.5 Peraltro, questa Corte, muovendo da tale differenza, ha anche affermato, che, nel giudizio di rimborso, non si può disconoscere la facoltà, in capo all'amministrazione finanziaria, di esercitare le prerogative previste dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23 e, dunque, prospettare delle argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto

della istanza in sede amministrativa (Cass., 2 settembre 2022, n. 25999, citata), con ciò dovendosi ritenere infondato il profilo di inammissibilità del primo e del secondo motivo di ricorso sollevato, alle pagine 17 e 18 del controricorso, non venendo in rilievo, nel caso in esame, eccezioni processuali e di merito non rilevabili d'ufficio, quanto piuttosto delle argomentazioni difensive di natura giuridica.

3. Il terzo mezzo deduce la violazione e falsa applicazione del R.D. n. 2440 del 1923, artt. 69 e del D.P.R. n. 600 del 1973, 38 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto la Commissione tributaria regionale, in modo erroneo, aveva ricondotto, da un lato, il fondamento della sospensione dell'esecuzione del rimborso al potere di fermo di cui all'art. 69 della legge di contabilità di Stato e, dall'altro, era giunta ad affermare la spettanza degli interessi anche nel periodo ricompreso fra la richiesta della garanzia fideiussoria e la prestazione della stessa, postulando, contraddittoriamente, l'applicabilità del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38 bis.

3.1 Il motivo è fondato.

3.2 Appare preliminare delineare il quadro normativo pertinente cui ricondurre l'atto di sospensione del rimborso del credito Iva adottato, nella vicenda in esame, dall'Amministrazione finanziaria. E' ben vero, infatti, che nel provvedimento del 19 giugno 2003, riprodotto per autosufficienza a pag. 3 del ricorso per cassazione, era specificamente precisato "Il sottoscritto, Direttore dell'ufficio, ai sensi del D.P.R. n. 26.10.1972, n. 633, art. 38 bis", e, tuttavia, è anche vero che il fondamento in fatto era individuato dalla "redazione di avvisi di rettifica e carichi pendenti iscritti a ruolo, come da elenco allegato".

Il presupposto della misura, dunque, era costituito dall'esistenza di un controcredito - di importo superiore - fondato, tra l'altro, su atti di accertamento.

In relazione a ciò, l'Amministrazione subordinava l'erogazione del credito ad una duplice, alternativa, condizione ossia alla "definizione delle pendenze in corso" ovvero alla "presentazione di idonea garanzia, senza limiti temporali", poi effettivamente prestata in data 16 aprile 2004 (cfr. pag. 3 del ricorso per cassazione).

3.3 Deve, dunque, essere escluso che l'atto di sospensione sia stato adottato ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, comma 3, che riguarda solo l'ipotesi in cui nel medesimo periodo d'imposta siano stati commessi reati, per ipotesi particolari, ed ha una durata "fino alla definizione del relativo procedimento penale". Nè il provvedimento è riconducibile all'art. 23 del D.Lgs. n. 472 del 1997 che riguarda l'ipotesi in cui sia stato notificato un "atto di contestazione o di irrogazione della sanzione". Il provvedimento, infine, non trova il suo fondamento neppure nell'articolato svolgimento della procedura di erogazione accelerata del rimborso ex art. 38 bis, non venendo in rilievo la documentazione e la prova del richiesto credito.

3.4 La misura, invece, va ricondotta, da un lato, ai principi generali in materia di obbligazioni (e, in specie, all'eccezione di compensazione, che può sempre essere opposta) e, dall'altro, sul piano formale, all'istituto del cd. fermo amministrativo, regolato dal R.D. n. 2240 del 1923, art. 69, comma 5, (cfr., in fattispecie analoga, Cass., 22 giugno 2021, n. 17828, in motivazione).

3.5 Sulla questione va richiamata, invero, la recente sentenza delle Sezioni Unite 31 gennaio 2020, n. 2320, che, nell'esaminare gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione finanziaria a tutela delle ragioni erariali, in ispecie, da un lato, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis (la prestazione di una garanzia) e, dall'altro, le misure di sospensione previste dall'art. 69 R.D. n. 2440 del 1923 (cd. fermo amministrativo) e dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, istituiti che regolano la sospensione di un pagamento, per un'esistente eccedenza di Iva, ai fini della sua eventuale compensazione con altra partita attiva dell'Erario, ha affermato un principio di alternatività: a fronte della prestazione della garanzia ed in costanza di sua validità, il fermo cautelare non può essere opposto, e, viceversa, potrà essere opposto nei casi di assenza di garanzia.

3.6 In altri termini, per quanto qui rileva, ove non sia stata prestata la garanzia ex D.P.R. n. 633 del 19072, art. 38 bis, l'Amministrazione può adottare un provvedimento di sospensione che mira a salvaguardare l'eventuale compensazione legale del credito che abbia o pretenda di avere con quello del contribuente suo creditore (Cass., 22 giugno 2021, n. 17828, citata, in motivazione).

Ne deriva, come già affermato da questa Corte nella sentenza sopra richiamata, la n. 17828 del 2021, in primo luogo, che il richiamo nell'atto di sospensione al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis deve ritenersi riferito alla disposizione contenuta nel comma 1, secondo cui "Sulle somme rimborsate si applicano gli interessi in ragione del 2 per cento annuo, con decorrenza dal novantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, non computando il periodo intercorrente tra la data di notifica della richiesta di documenti e la data della loro consegna, quando superi quindici giorni", ed esclusivamente al deposito della richiesta garanzia.

La prestazione della garanzia, infatti, comporta, ex se, l'erogazione del richiesto rimborso, essendo state soddisfatte le esigenze di garanzia su cui si fondava la misura di sospensione, individuate - va ribadito - nell'esistenza di un controcredito, da solo sufficiente a giustificare l'arresto della procedura di rimborso.

3.7 Ciò premesso, quel che rileva ulteriormente è 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, con la conseguenza che detti interessi spettano soltanto se il ritardo nel rimborso Iva sia addebitabile all'Ufficio.

Questa Corte, in proposito, ha ripetutamente ribadito che, in materia di Iva, qualora la richiesta di rimborso sia stata legittimamente sospesa con provvedimento di fermo amministrativo, poi venuto meno ma comunque ritenuto legittimo, il ritardo nel rimborso non è imputabile all'amministrazione, sicchè non decorrono gli interessi di mora, che riprendono, una volta venuto meno il fermo, dalla nuova istanza di rimborso (cfr. Cass., 29 aprile 2016, n. 8540; Cass., 23 luglio 2004, n. 13808).

In particolare, la Corte ha precisato che gli interessi sono dovuti solo se e in quanto il provvedimento di sospensione sia illegittimo; di contro non è addebitale all'Amministrazione il mancato rimborso per il periodo in cui il fermo è stato mantenuto, nè l'Amministrazione può

considerarsi in mora durante la sospensione del pagamento o essere tenuta al pagamento degli interessi che conseguono alla mora (cfr. Cass., 23 luglio 2004, n. 13808, in motivazione).

3.8 Più in particolare deve rilevarsi che l'istituto del fermo amministrativo è stato introdotto nell'ordinamento della contabilità generale dello Stato dal R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, comma 6, il quale prevede che "qualora un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragioni 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". Si tratta, come questa Corte ha più volte precisato, di uno strumento cautelare, volto a consentire la sospensione del pagamento da parte dello Stato di debiti liquidi ed esigibili, a salvaguardia dell'eventuale compensazione di tali debiti con crediti che l'Amministrazione, considerata nella sua unità, vanta nei confronti del medesimo soggetto, che integra una speciale forma di autotutela accordata allo Stato in ragione della protezione del pubblico interesse connesso alle sue esigenze finanziarie (Cass., Sez. U., 17 febbraio 2002, n. 1733; Cass., Sez. U., 29 luglio 1998, n. 7414).

3.9 Questa Corte, di recente, ha affermato che "In tema di rimborso dell'eccedenza detraibile dell'IVA, qualora l'amministrazione si sia valsa del fermo amministrativo ex R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, l'accertata insussistenza dei controcrediti a cautela dei quali il fermo era stato disposto comporta che il credito richiesto a rimborso produce interessi anche nel periodo di vigenza del fermo, con decorrenza dal momento in cui essi sono diventati esigibili, e ciò anche se il fermo non sia stato impugnato"(Cass., 19 maggio 2022, n. 16097).

Per completezza va ricordato che questa Corte, anche di recente, ha ribadito che "La norma di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, nella formula applicabile *ratione temporis*, prevede che i rimborsi delle eccedenze di Iva versate, di cui all'art. 30, "sono eseguiti, su richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale, entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione prestando, contestualmente all'esecuzione del rimborso e per una durata pari a tre anni dallo stesso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito... Sulle somme rimborsate si applicano gli interessi in ragione del 2 per cento annuo, con decorrenza dal novantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, non computando il periodo intercorrente tra la data di notifica della richiesta di documenti e la data della loro consegna, quando superi quindici giorni..." (evidenza aggiunta). La mancata produzione della documentazione attestante la conseguita fideiussione impedisce la liquidazione del rimborso al contribuente, per fatto esclusivamente a lui attribuibile, ed importa la sospensione della decorrenza degli interessi" (Cass., 23 agosto 2022, n. 25164).

Come è stato precisato "la riportata interpretazione della norma in esame è l'unica compatibile con il sistema tributario vigente, non potendosi ipotizzare una stasi dell'attività amministrativa a discrezione del contribuente e non potendosi addossare all'A.F. l'onere di corrispondere gli interessi su somme che non può liquidare per fatto addebitabile al richiedente. La sospensione del decorso degli interessi agisce, quindi, come stimolo alla produzione dei documenti

effettivamente necessari per la definizione della pratica di rimborso" (Cass., 6 settembre 2013, n. 20510).

Sicchè è stato statuito il principio di diritto secondo cui "In caso di richiesta di rimborso dell'Iva versata in eccedenza, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, secondo la disciplina prevista dall'art. 38 bis dello stesso decreto, la maturazione degli interessi a credito del contribuente rimane sospeso durante il tempo in cui quest'ultimo non fornisce la documentazione richiestagli, inclusa quella relativa alla prestazione di garanzia fideiussoria" (Cass., 23 agosto 2022, n. 25164, citata).

3.10 Ciò posto, osserva il Collegio che, nel caso in esame, il problema della rilevanza del fermo amministrativo disposto dall'Amministrazione finanziaria è circoscritto alla debenza o meno degli interessi nel periodo intercorso fra la comunicazione del fermo stesso e la prestazione della relativa garanzia da parte della società contribuente, posto che a seguito di tale prestazione - come è pacifico in causa - il credito, quanto alla sorte capitale, è stato soddisfatto. La contribuente, infatti, non è rimasta inadempiente alle condizioni stabilite nel provvedimento di sospensione per poter dare ugualmente corso al pagamento richiesto, pur avendo prestata la garanzia in data 16 aprile 2004, con richiesta notificata in data 10 giugno 2003.

Ora, alla luce dei principi sopra affermati sono prive di rilievo tutte le censure che involgono il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, diverso essendo il fondamento normativo del provvedimento di sospensione e di disconoscimento degli interessi nella vicenda in esame. Quanto, infine, all'eventuale illegittimità del provvedimento di sospensione, unica che legittimerebbe il riconoscimento degli interessi, occorre sottolineare che non solo la Commissione tributaria regionale, nel ripercorrere il fondamento della misura adottata dall'Ufficio, ne ha, implicitamente ma non per questo meno chiaramente, valutato la correttezza, ma nessuna specifica censura è stata sollevata dalle parti con riguardo all'esistenza dei controcrediti opposti in compensazione e in relazione all'altra condizione posta per la revoca della sospensione, ossia "fino alla definizione delle pendenze in corso". Deve, dunque, ritenersi incontrovertita la legittimità del provvedimento di sospensione assunta dall'Agenzia delle Entrate nel periodo che va dalla notifica del provvedimento di sospensione (19 giugno 2003) al momento temporale in cui la società contribuente ha prestato la garanzia (16 aprile 2004). D'altra parte, nessun ritardo può essere in concreto addebitato all'Amministrazione finanziaria durante questo arco temporale, assolutamente nella disponibilità della società contribuente. La Commissione tributaria regionale, dunque, nel confermare la statuizione dei giudici di primo grado, che avevano fatto applicazione dell'art. 1282 c.c., norma ritenuta applicabile anche alla pubblica amministrazione ed espressione del principio della naturale fecondità del denaro, suscettibile di subire limitazioni solo se previsto dal titolo o dalla legge (cfr. pag. 7 del ricorso per cassazione e pagina 19 del controricorso), non ha fatto corretta applicazione dei principi suesposti. In realtà, in presenza di un provvedimento legittimo di sospensione adottato ai sensi del R.D. n. 2440 del 1923, art. 69 e in assenza di una mora addebitabile all'Amministrazione finanziaria, gli interessi maturati nel periodo intercorrente tra la notifica del provvedimento di sospensione e la data di prestazione della garanzia (19 giugno 2003 - 16 aprile 2004) non andavano riconosciuti, con conseguente legittimità del provvedimento di silenzio - rifiuto opposto dall'Agenzia delle Entrate ed impugnato in questa sede.

4. Il quarto mezzo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c.. Vizio di extrapetizione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, essendo errata la statuizione della Commissione tributaria regionale con la quale era stato rigettato il motivo di appello dell'Ufficio incentrato sulla compromissione del profilo di certezza del credito in ragione dell'esistenza di avvisi di rettifica o di atti di accertamento.

4.1 Il motivo è inammissibile per carenza di interesse, peraltro alla luce di quanto affermato dalla stessa Agenzia delle Entrate, a pag. 27 del ricorso per cassazione, circa il fatto che tale deduzione, lungi dal costituire un autonomo motivo di impugnazione, assumeva, nel contesto delle difese, il significato e il valore di un ulteriore argomento a sostegno della improduttività degli interessi nelle more della prestazione della garanzia.

4.2 Secondo la giurisprudenza di questa Corte è inammissibile per difetto di interesse, il motivo di impugnazione con cui si deduca la violazione di norme giuridiche, sostanziali o processuali, priva di qualsivoglia influenza in relazione alle domande o eccezioni proposte, essendo diretto in definitiva all'emanazione di una pronuncia senza alcun rilievo pratico (Cass., 25 giugno 2020, n. 12678). E', inoltre, inammissibile per difetto di interesse, il motivo di impugnazione della sentenza impugnata che ne contesti solo la motivazione, da considerarsi svolta "ad abundantiam" e, per ciò solo, privo di rilevanza ai fini del decidere (Cass., Sez. U., 1 febbraio 2021, n. 2155; Cass., 16 giugno 2020, n. 11675).

4.3 In ogni caso, non sussiste nel caso in esame il lamentato vizio di extrapetizione, che ricorre "quando il giudice pronuncia oltre i limiti delle pretese e delle eccezioni fatte valere dalle parti, ovvero su questioni estranee all'oggetto del giudizio e non rilevabili d'ufficio, attribuendo un bene della vita non richiesto o diverso da quello domandato, fermo restando che egli è libero non solo di individuare l'esatta natura dell'azione e di porre a base della pronuncia adottata considerazioni di diritto diverse da quelle prospettate, ma pure di rilevare, indipendentemente dall'iniziativa della parte convenuta, la mancanza degli elementi che caratterizzano l'efficacia costitutiva o estintiva di una data pretesa, in quanto ciò attiene all'obbligo inerente all'esatta applicazione della legge" (Cass., 5 agosto 2019, n. 20932), evenienza, nella specie, non verificatasi.

5. Il quinto mezzo - con il quale si deduce il vizio di motivazione apparente e, dunque, la violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c. e del decreto legislativo 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, laddove i giudici di secondo grado avevano domandato all'Amministrazione finanziaria di determinare, in contraddittorio con il contribuente, la misura degli interessi da liquidare -, in ragione dell'accoglimento del terzo motivo, deve ritenersi assorbito.

6. Per quanto esposto, va accolto il terzo motivo del ricorso, con assorbimento del quinto motivo; il primo, e il secondo motivo vanno dichiarati infondati e il quarto motivo va dichiarato inammissibile; la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo del ricorso, con assorbimento del quinto motivo; rigetta il primo e il secondo motivo e dichiara inammissibile il quarto motivo; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 5 aprile 2023.

Depositato in Cancelleria il 12 giugno 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza