

Sentenza del 09/08/2023 n. 24295 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Italease Network Spa in data 20 giugno 2008 presentava al concessionario per la riscossione di Milano istanza D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , ex art. 30 di rimborso del credito IVA maturato nell'anno d'imposta (Omissis).

1.1. A tale istanza faceva seguito una prima richiesta di documentazione indirizzata alla Banca Italease Spa incorporante della Italease Network Spa prontamente evasa; una successiva richiesta, notificata in data 12 giugno 2013, di prestazione di garanzia per carichi pendenti non ancora definiti (scaturiti da tre processi verbale di constatazione, dal primo dei quali era anche scaturito un procedimento penale per reati tributari successivamente definito con provvedimento di archiviazione); tale garanzia veniva prodotta dalla Banca in data 10 luglio 2013 per un importo che comprendeva anche il credito IVA relativo all'anno d'imposta (Omissis) separatamente chiesto a rimborso. faceva, seguito, altresì, una richiesta di integrazione di garanzia del 19 luglio 2013 che la banca produceva in data 2 agosto 2013. In data 4 novembre 2013 l'Ufficio chiedeva alla banca la produzione di un atto notarile integrativo che attestasse la piena disponibilità del credito che aveva ceduto in data (Omissis) alla BNP Paribas Spa a garanzia di un finanziamento ricevuto da quest'ultima. In data 18 dicembre 2013 la banca notificava tale atto a mezzo ufficiale giudiziario e, quindi, in data 20 dicembre 2013 l'Ufficio liquidava il rimborso richiesto comprensivo di interessi D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , ex art. 38-bis ma in misura inferiore a quelli pretesi dalla banca creditrice, avendo l'Ufficio escluso dal computo i periodi, per complessivi 848 giorni, intercorsi tra le date di notifica dei vari p.v.c. e delle richieste di garanzia e la prestazione delle stesse.

1.2. Pertanto, in data 23 ottobre 2014 la Banca proponeva istanza di rimborso degli interessi disconosciuti cui faceva seguito, in data 1 luglio 2015, la notifica del diniego di rimborso.

2. Il ricorso proposto dalla Banca avverso il predetto provvedimento per ottenere il riconoscimento degli interessi anche per i periodi non conteggiati dall'amministrazione finanziaria veniva respinto dalla CTP di Milano ed analoga sorte subiva l'appello.

3. La CTR della Lombardia nella sentenza impugnata affermava che "le conclusioni dei primi Giudici in punto sono complete ed esaustive avendo motivato ogni singolo aspetto e del ricorso e delle controdeduzioni avversarie" e, "In merito poi alla riproposta eccezione dell'erroneo calcolo della sospensione dei periodi esclusi dal calcolo degli interessi il Collegio condividendo le conclusioni in punto da parte dei primi giudici osserva che "(...) l'Ufficio ha correttamente escluso dal calcolo i periodi (...) coincidenti con i periodi di pendenza debitori dell'incorporata Banca Italease nei confronti dell'Erario. Tali periodi, infatti, anche in linea strettamente logica, come

peraltro anche in settori della P.A., oltre che normativa, non potevano in alcun modo produrre legittimamente gli interessi oggi pretesi, in virtù di quanto stabilito dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 1, nel testo in vigore dal 04.07.2006, nonchè dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1 (...)"

4. Avverso tale statuizione il Banco BPM Spa propone ricorso per cassazione affidato a nove motivi, cui l'intimata replica con controricorso.

5. La ricorrente ha depositato istanza di discussione orale della causa L. n. 137 del 2020, ex art. 23, comma 8 bis, nonchè memoria ex art. 378 c.p.c. 6. Anche il Pubblico Ministero ha depositato memoria chiedendo l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

che:

1. Con il primo motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia della CTR "in ordine all'eccezione di giudicato esterno ex art. 324 c.p.c. e art. 2909 c.c." costituito dalla sentenza n. 1573/2008, depositata in data 10/04/2018, emessa dalla medesima CTR nel giudizio di impugnazione del provvedimento di diniego di rimborso dei maggiori interessi richiesti con riferimento al credito IVA maturato nell'anno d'imposta (Omissis), fondato sulle medesime cause di sospensione e conclusosi favorevolmente alla parte contribuente avendo ritenuto alla stessa spettante il rimborso degli interessi maturati nell'anno d'imposta (Omissis) con decorrenza dalla data iniziale di insorgenza del credito IVA. 2. Il motivo, ancorchè fondato, non avendo la CTR pronunciato in ordine all'eccezione di giudicato sollevata dalla società contribuente in grado di appello con riferimento ad una statuizione della medesima CTR divenuta definitiva nel corso del giudizio d'appello e tempestivamente introdotta nel giudizio, può comunque essere esaminato da questa Corte alla stregua del noto principio secondo cui, "Alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., comma 2, nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 16171 del 28/06/2017, nonchè Cass., Sez. 5, Sentenza n. 21968 del 28/10/2015).

2.1. E nel caso di specie, la questione di diritto posta con il motivo, ovvero l'efficacia espansiva di quel giudicato alla presente controversia, è infondata.

2.2. Al riguardo, infatti, deve richiamarsi il principio affermato dalle Sezioni unite di questa Corte (Cass. n. 13916 del (Omissis)), cui si è costantemente uniformata la successiva giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. sez. V, 27.10.2021, n. 38950; Cass. sez. V, 20.2.2020, n. 15171; Cass. sez. V, 15.7.2016, n. 14509; Cass. sez. V, 11.3.2015, n. 4832; Cass. sez. V, 4.7.2011, n. 2002) secondo cui

"Qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe la cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il "petitum" del primo. Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente. In riferimento a tali elementi, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato appare d'altronde coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, che attraverso l'impugnazione dell'atto mira all'accertamento nel merito della pretesa tributaria, entro i limiti posti dalle domande di parte, e quindi ad una pronuncia sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria (salvo che il giudizio non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione), ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale, di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale "norma agendi" cui devono conformarsi tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi relativi ai successivi periodi d'imposta".

2.3. In base a tale principio, applicabile anche alle istanze di rimborso (Cass. sez. V, 24.5.2022, n. 16684) e tenuto, altresì conto, che in materia di IVA sussiste la primazia del diritto unionale (come interpretato da CGUE 3 settembre 2009, C-2/08, Olimpiclub; in termini, Cass. n. 15374 del 2020), "la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 c.c. , e dall'eventuale sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto" (Cass. n. 33596 del 2019), deve escludersi che il giudicato intervenuto tra le stesse parti in relazione al medesimo tributo, e relativo ad un singolo periodo d'imposta, sia idoneo, ex se, a "fare stato", in via generalizzata, per ulteriori periodi, precedenti o successivi, potendo avere un tale effetto solo in relazione a quelle statuizioni che siano relative a qualificazioni giuridiche, o ad altri eventuali elementi preliminari caratterizzati dalla durevolezza nel tempo. L'efficacia di giudicato su di un'annualità estende dunque i suoi effetti anche alle altre nel caso in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno durata pluriennale e sono idonei a produrre effetti lungo un arco temporale che comprende più periodi d'imposta; tali fatti sono allora suscettibili di essere considerati, ai presenti fini, come un unico periodo d'imposta.

2.4. Ciò che non si verifica nel caso di specie in cui, diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente, nessuna delle circostanze evidenziate come comuni ad entrambi i giudizi (ricorso, pag. 15) hanno carattere di durevolezza tale che la statuizione definitiva su di esse con riferimento ad un determinato anno d'imposta possa espandere i suoi effetti ad altro anno.

2.5. Infatti, la sostanziale identità delle parti processuali, delle ragioni poste dall'amministrazione finanziaria a base dei due dinieghi di rimborso (ovvero, "la sussistenza di un procedimento penale, la presenza di carichi fiscali pendenti)", dei periodi di sospensione, dell'attività istruttoria effettuata, "delle condizioni per l'interruzione della maturazione di interessi su un credito IVA riconosciuto come spettante", ma anche della circostanza che si tratta di "interessi maturati in relazione ai medesimi periodi di asserita legittima sospensione del credito", non è di per sé idonea ad estendere l'esito del giudicato invocato dalla ricorrente al presente giudizio in cui l'accertamento della sussistenza dei presupposti per il riconoscimento del diritto al rimborso del credito IVA è del tutto autonomo e svincolato dagli elementi sopra elencati.

3. Con il secondo motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per motivazione apparente, in violazione degli artt. 132 c.p.c. , comma 1, n. 4, art. 118 disp. att. c.p.c. , D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2 , n. 4 e art. 61. Lamenta la ricorrente il rinvio del tutto acritico operato dalla CTR alla sentenza di primo grado, senza alcuna considerazione ed autonoma valutazione delle "diffuse argomentazioni difensive spiegate dalla Società in sede di appello".

4. Il motivo è infondato e va rigettato.

4.1. Invero, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost. , comma 6, (tra le altre: Cass., Sez. 1, 30 giugno 2020, n. 13248; v. anche Cass., Sez. U, Sentenza n. 22232 del 2016, Rv. 641526-01; conf. Cass., Sez. 6-5, Ordinanza n. 14927 del 2017).

4.2. Con specifico riferimento, poi, alla motivazione c.d. per relationem, va ricordato che la sentenza d'appello può essere motivata con rinvio a quella di prime cure purchè il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicchè dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente (Cass., Sez. 1, 5.8.2019, n. 20883, Rv. 654951-01).

4.3. Orbene, nel caso di specie, la sentenza impugnata non incorre nel denunciato vizio atteso che, per stessa ammissione della ricorrente, la questione prospettata in appello era del tutto identica a quella posta in primo grado tant'è che l'appellante si era limitata a "riproporre in sede di gravame le doglianze in termini di illegittimità ed infondatezza del diniego opposto già formulate in primo grado" (ricorso, pag. 17), sicchè la CTR non avendo da vagliare

argomentazioni diverse da quelle originariamente prospettate dalla società ed esaminate dai giudici di primo grado, nè nuovi elementi di prova, ben poteva limitarsi a richiamare il contenuto della prima sentenza, peraltro dando espressamente atto di tale circostanza là dove esamina la "riproposta" eccezione formulata dalla società appellante sull'erroneo calcolo della sospensione dei periodi esclusi dal calcolo degli interessi.

4.4. Deve, inoltre, darsi atto che la sentenza impugnata contiene una congrua ed esaustiva motivazione in relazione agli altri motivi di impugnazione proposti dalla società appellante, con riferimento sia al vizio di motivazione dell'atto impositivo (che sostiene essere "pienamente legittimo, in quanto idoneo a portare a conoscenza di parte appellante i termini della pretesa fiscale ed a permettere alla stessa di valutare palesemente gli elementi sui quali (si) fondava, quindi a consentire una difesa appropriata"), sia al vizio di motivazione della sentenza di primo grado (che "dà conto degli elementi dai quali i primi giudici hanno desunto il proprio convincimento (...)").

5. Con il terzo motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 30 e 38-bis nonché artt. 178 e 183 della Direttiva IVA, per avere la CTR erroneamente ravvisato una causa di sospensione dei rimborsi IVA e, conseguentemente, degli interessi maturati in tale periodo, nell'esistenza di carichi fiscali pendenti, uno dei quali peraltro riferibili alla banca incorporante e non a quella che aveva maturato il credito IVA richiesto a rimborso, non avvedendosi che l'art. 38-bis citato prevede la sospensione solo nell'ipotesi, qui non ricorrente, di constatazione di reati per emissione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti.

5.1. Sostiene la ricorrente che l'ufficio finanziario aveva negato il rimborso degli interessi maturati in relazione a due diversi periodi (il primo, dal 23/06/2010 al 31/12/2011, per complessivi 577 giorni; il secondo, dal 30/11/2012 al 03/08/2013, per complessivi 246 giorni) in ragione della sussistenza di carichi fiscali risultanti a carico della società contribuente da tre processi verbali di constatazione redatti dalla G.d.F. (di cui, due notificati rispettivamente il 23/06/2010 ed il 20/12/2012, riferiti al c.d. "primo periodo", ed il terzo notificato il 30/11/2012, riferito al c.d. "secondo periodo") e che tale tipo di sospensione, anche della decorrenza degli interessi, non era previsto dalla disposizione censurata che ha carattere di specialità rispetto alla sospensione prevista specificamente per l'ipotesi di sussistenza di carichi pendenti dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23 .

6. Il motivo, che diversamente da quanto sostenuto dalla controricorrente è ammissibile, attenendo la questione alla corretta applicazione delle disposizioni disciplinanti la sospensione del rimborso e dei correlati interessi, è infondato e va rigettato.

7. In termini generali, La sospensione del rimborso del credito IVA e dei correlati interessi moratori è prevista in diverse ipotesi, espressamente previste dal Legislatore.

7.1. Viene prioritariamente in rilievo il disposto di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis, comma 1 , seconda parte, che prevede la non computabilità degli interessi nel periodo intercorrente fra la data di notifica della richiesta di documenti e la data della loro consegna, quando superi quindici giorni.

7.2. Il vigente comma 8 della citata disposizione prevede poi la sospensione del rimborso per il caso di constatazione di uno dei reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e 8 ; in tal caso la sospensione, anche della decorrenza degli interessi di mora, opera "fino alla definizione del relativo procedimento penale".

7.3. Il rimborso del credito e la decorrenza degli interessi moratori rimangono, altresì, sospesi durante il tempo in cui quello non fornisce la documentazione relativa alla prestazione di garanzia fideiussoria prevista dal citato art. 38-bis, comma 4 per i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 Euro (in termini, Cass. n. 25164 del 23/08/2022; conf. a Cass. n. 14930 del 2011; Cass. n. 11418 del 2019). In tali casi la sospensione del rimborso e dei correlati interessi risponde all'esigenza (già ravvisata da Cass. n. 28257 del 2013 con riferimento al primo dei casi sopra enunciati) di non far gravare sull'amministrazione le conseguenze di un ritardo nell'esecuzione del rimborso ascrivibile alla mancata collaborazione del creditore (cfr. Cass. n. 14930 del 2011), al quale, peraltro, la prestazione della garanzia prevista dal citato art. 38-bis, comma 5 è imposta come obbligatoria nelle ipotesi espressamente declinate nel predetto comma 4, alle lett. da a) a d).

7.4. E, d'altro canto, se già su un piano generale la mora va esclusa quando è lo stesso creditore a non cooperare per l'esecuzione del rapporto obbligatorio, omettendo quanto necessario per rendere possibile l'attività dovuta (Cass. n. 28257 del 2013 che richiama Cass. 19 gennaio 1956, n. 159 e Cass. 16 dicembre 1950), a maggior ragione essa va esclusa quando il creditore è inadempiente agli obblighi posti a suo carico per ottenere l'esecuzione del rimborso richiesto.

8. La sospensione del rimborso è inoltre previsto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23 che si verifica quando al soggetto che vanta un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria venga notificato un "atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorchè non definitivi".

9. Ulteriore ipotesi di sospensione è quella del cd. fermo amministrativo, regolato dal R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, comma 6 , secondo cui "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".

10. Infine, la sospensione del rimborso del credito IVA opera anche in presenza di carichi pendenti - che è, appunto, il caso posto nel motivo in esame - in cui, la sospensione del rimborso, così come affermato da questa Corte (Cass. n. 17828 del 2021, cit.) "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.

11. Ciò precisato in termini generali, osserva il Collegio che, diversamente da quanto sostiene la ricorrente, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis non ha carattere di specialità nè rispetto alla sospensione prevista dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23 nè rispetto a tutte le altre.

11.1. In tal senso si sono espresse le Sezioni unite di questa Corte che, nel risolvere il contrasto rilevato nella giurisprudenza di questa Sezione tributaria in ordine al rapporto tra il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1, del R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis, in caso di richiesta di rimborso di crediti IVA, nella sentenza n. 2320 del 2020, muovendo dalla premessa che "la relazione *lex specialis/lex generalis* richiede una relazione di "inclusione" dell'insieme cui appartiene la fattispecie speciale nell'insieme cui appartiene la fattispecie generale, o, in altri termini, che la legge speciale regoli in modo più specifico lo stesso fatto giuridico disciplinato da quella generale" e comparando tra loro le diverse disposizioni, hanno concluso per l'inesistenza di detta correlazione e l'infondatezza della tesi, propugnata da alcune decisioni della Corte, dell'abrogazione della disposizione IVA ad opera del citato art. 23, enunciando, comunque, il principio di alternatività di tali strumenti, affermando che, "in tema di rimborsi IVA, l'amministrazione finanziaria che abbia chiesto e ottenuto dal contribuente la garanzia in base al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38 bis, comma 1, durante il periodo di vigenza della medesima non può fare uso degli strumenti cautelari, rispetto ad essa alternativi, previsti dal D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 23, comma 1, e R.D. n. 2440 del 1923, art. 69 determinandosi, altrimenti, una ingiustificata duplicazione della cautela in favore dell'amministrazione ed un carico eccessivo per il contribuente, in violazione del principio di collaborazione e buona fede posto dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1, nonchè del principio di solidarietà sancito dall'art. 2 Cost. che deve ispirare anche i rapporti tra Pubblica amministrazione e Cittadino" (Cass., Sez. U, n. 2320 del 31/01/2020, Rv. 656706 - 01).

12. E' evidente, quindi, che in tutti i casi sopra elencati la sospensione del rimborso del credito e dei correlati interessi moratori risponde all'esigenza di non far gravare sull'amministrazione le conseguenze di un ritardo nell'esecuzione del rimborso ascrivibile a fatti o comportamenti imputabili esclusivamente al creditore.

12.1. Al riguardo deve osservarsi che l'imputabilità del ritardo nel rimborso di un credito IVA è circostanza che è ritenuta come incidente sulla decorrenza o meno di tali interessi non solo dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. la già citata Cass. n. 17828 del 2021, che a sua volta richiama Cass. n. 8540 del 2016 e Cass. n. 13808 del 2004), ma anche da quella unionale (cfr. CGUE, sentenza del 6 luglio 2017 in causa C-254/16, nonchè sentenza del 28/02/2018 in causa C-387/16, secondo cui osta ad una riduzione dell'importo degli interessi normalmente dovuti su un'eccedenza di imposta sul valore aggiunto non rimborsata nei termini, quando tale riduzione sia invocata per circostanze non imputabili al soggetto passivo; sicchè, nel caso inverso, di imputabilità del ritardo al creditore, non può parlarsi di ostacolo alla riduzione di quegli interessi).

13. Da quanto appena detto consegue il rigetto anche del quinto motivo di ricorso, con cui la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 30 e 38-bis, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23 artt. 178 e 183 della Direttiva IVA nonchè art. 1282 c.c. e L. n. 212 del 2000, art. 10 per avere la CTR "disconosciuto, in spregio ai principi di effettività e neutralità dell'IVA, nonchè di proporzionalità di matrice Europea, la spettanza degli interessi maturati entro i periodi di sospensione per carichi pendenti", nonchè del nono motivo di ricorso, con cui la ricorrente ripropone l'eccezione di inapplicabilità della sospensione per il c.d. fermo amministrativo R.D. n. 2440 del 1923, ex art.

69 rimasta assorbita nei gradi di merito, ribadendo, al riguardo, quanto sostenuto oltre che nel quinto motivo, appena esaminato, anche ai motivi 6 e 7, pure infondati e alla cui trattazione si rimanda.

14. Con il quarto motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23 nella versione vigente *ratione temporis*, per avere la CTR erroneamente applicato al caso di specie la disposizione censurata che, nella versione vigente all'epoca dei fatti, e quindi anteriormente alla modifica apportata dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 16, comma 1, lett. h) , decorrente dal 22 ottobre del 2015, prevedeva la sospensione del pagamento dei crediti soltanto nell'ipotesi di notifica di un atto di contestazione o di irrogazione di sanzioni, ancorchè non definitivo. La CTR, inoltre, aveva ommesso di considerare che nel caso di specie neppure era stato notificato alla Banca il provvedimento di sospensione, come previsto dal citato art. 23, comma 3.

15. Il motivo è inammissibile.

15.1. Invero, nel caso in esame, ancorchè la CTR abbia richiamato, condividendola, la parte motivazionale della sentenza di primo grado in cui si affermava che nei "periodi di pendenza debitori" non potevano prodursi interessi "in virtù di quanto stabilito dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 1 , nel testo in vigore dal 04.07.2006, nonchè dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1 ", da nessuna parte degli atti processuali risulta che nella specie la sospensione del decorso degli interessi moratori sia stata disposta in applicazione della disposizione censurata. Invero, la circostanza che nel caso in esame la sospensione della decorrenza degli interessi sia dipesa solo ed esclusivamente dall'esistenza di carichi pendenti (con richieste di garanzia e successiva integrazione della stessa), dall'esistenza di un procedimento penale a carico della società che aveva ceduto il credito, nonchè dall'omessa notifica tramite ufficiale giudiziario dell'atto di reimmersione della cedente nella disponibilità di quel credito, è affermata non solo dall'Agenzia (controricorso, pag. 9, par. 4), ma anche - e reiteratamente - dalla stessa ricorrente (ricorso, pagg. 6, 7 e 8; pag. 19; pagg. 28 e 29), sicchè era onere di quest'ultima indicare in quale parte degli atti processuali emergesse che la sospensione del rimborso fosse stata, invece, disposta ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23 .

16. Con il sesto motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis, comma 3 (attualmente comma 8), (erroneamente indicato in ricorso come D.P.R. n. 600 del 1973), art. 183 della Direttiva 2006/112/CE , nonchè art. 1282 c.c. e L. n. 212 del 2000, art. 10 , per avere la CTR erroneamente avallato, nel confermare il provvedimento dell'amministrazione finanziaria di diniego di rimborso dei maggiori interessi pretesi dalla società contribuente sul credito IVA, che la "sussistenza di un procedimento penale di poi archiviato comporti l'automatica interruzione degli interessi" fino alla sua definizione.

17. Il motivo è infondato.

17.1. Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis , comma, vigente *ratione temporis*, prevede che "Quando sia stato constatato nel relativo periodo di imposta uno dei reati di cui al D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 4, comma 1 , n. 5), convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 1982, n. 516 ,

l'esecuzione dei rimborsi prevista nei commi precedenti è sospesa, fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi od utilizzati, fino alla definizione del relativo procedimento penale".

17.2. Tale sospensione è oggi prevista nel comma 8 della citata disposizione, che fa riferimento alle medesime ipotesi di reato (di emissione o di utilizzo di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti), attualmente però previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e 8 che ha abrogato il precedente D.L. n. 429 del 1982 , convertito, con modificazioni, dalla L. n. 516 del 1982 .

17.3. Ed anche il vigente comma 8 prevede che la sospensione opera "fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi od utilizzati, fino alla definizione del relativo procedimento penale".

17.4. Pertanto, non è condivisibile la tesi sostenuta dalla ricorrente nel motivo in esame, ovvero che la "sussistenza di un procedimento penale comporti l'automatica interruzione degli interessi" e che una volta disposta l'archiviazione dello stesso, alla società creditrice andavano riconosciuti gli interessi con decorrenza dalla data di notifica del p.v.c. da cui era conseguita l'instaurazione di quel procedimento.

17.5. La formulazione della disposizione in esame, in entrambe le versioni succedutesi nel tempo, prevede in modo assolutamente chiaro che la constatazione di uno dei reati ivi espressamente richiamati e la conseguente instaurazione del relativo procedimento penale comporti l'automatica sospensione dei rimborsi dei crediti IVA e della decorrenza dei relativi interessi di mora, nel limite dell'ammontare dell'imposta risultante dalle fatture o dagli altri documenti illecitamente emessi od utilizzati, senza necessità di alcuno specifico provvedimento, e che detta sospensione opera fino alla definizione del relativo procedimento, che può avvenire in uno qualsiasi dei modi previsti dal codice di procedura penale, ivi compresa l'archiviazione.

18. Deve, quindi, affermarsi il seguente principio di diritto:

"In tema di rimborso del credito IVA ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis , la constatazione a carico del creditore di uno dei reati indicati al comma 3 (attualmente al comma 8) della citata disposizione (ovvero, i reati di cui al D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 4, comma 1 , n. 5), convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 1982, n. 516 , e successive modificazioni, ed attualmente, a seguito dell'abrogazione della citata legge ad opera del D.Lgs. n. 74 del 2000 , dagli artt. 2 e 8 di tale ultima disposizione) comporta la sospensione ope legis del rimborso del credito e della decorrenza degli interessi moratori fino alla definizione del relativo procedimento in uno dei modi previsti dal c.p.p.".

19. Sempre con riferimento al motivo in esame, osserva il Collegio che non giova alla tesi della ricorrente il richiamo operato nel motivo in esame alla pronuncia di questa Corte n. 15532 del 2004 secondo cui "La disposizione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38 bis, comma 3 - concernente la sospensione dei rimborsi d'imposta fino alla definizione del procedimento penale instaurato a carico dell'istante, quando siano a lui contestati i reati di emissione o utilizzo di fatture o altri documenti illecitamente emessi (D.L. n. 429 del 1982, art. 4 comma 1 abrogato

dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 25) - delinea un meccanismo sospensivo solo in relazione alle ipotesi in cui sia stato instaurato, a carico dell'istante medesimo, un procedimento penale per i predetti reati, ed assolve alla funzione di tutelare l'interesse dell'Erario a recuperare, in via di autotutela, quanto eventualmente percepito indebitamente dal contribuente, sicchè l'eventuale sequestro dei crediti d'imposta esclude (al pari della sua cessione), per la durata di efficacia del provvedimento, l'imputabilità del ritardo nel pagamento all'Amministrazione, ma non si pone in termini ostativi alla maturazione degli interessi sul credito (ostando, per converso, soltanto alla loro materiale e tempestiva corresponsione). Ne consegue, da un canto, che la natura moratoria degli specifici interessi previsti per il ritardo nel pagamento dei rimborsi IVA esclude che questi possano essere riconosciuti al contribuente in caso di sequestro del relativo credito (attesa la inimputabilità del ritardo all'Amministrazione finanziaria), dall'altro che il credito sequestrato è pur tuttavia idoneo alla produzione di interessi corrispettivi, nella misura legale, giusta disposto dell'art. 1282 c.c. " 19.1. Tale pronuncia intanto conferma la natura moratoria degli interessi in questione, con conseguente sospensione della loro decorrenza per tutto il periodo di durata del procedimento penale perchè è evidente che il ritardo in questo caso non può, di certo, essere imputabile alla parte debitrice, ovvero all'amministrazione finanziaria che non ha alcuna possibilità di incidere sui tempi di definizione del procedimento penale. Di poi, è ben vero che nella pronuncia si fa riferimento alla decorrenza degli interessi corrispettivi ex art. 1282 c.c. , affermando che "ove, infatti, il credito abbia acquistato carattere di liquidità ed esigibilità, sulla somma dovuta decorrono, a norma dell'art. 1282 c.c. , gli interessi corrispettivi nella misura legale, i quali, avendo la funzione di bilanciare il vantaggio che una parte ritrae dal trattenere oltre il termine stabilito le somme di denaro naturalmente produttive di utilità che competerebbero alla controparte, decorrono indipendentemente dalla non imputabilità del ritardo nel pagamento e rappresentano una conseguenza automatica del pregiudizio subito dal creditore nel godimento di quanto dovutogli (cfr.: Cass. civ, sez. 1, sent. 14 agosto 1997, n. 7627; Cass. civ., sez. 1, sent. 1 settembre 1995, n. 9227) (così in motivazione). Ma nel caso di specie la questione posta nell'esposizione del motivo in esame è sicuramente inammissibile perchè nuova, non risultando da alcuna parte degli atti processuali, in assenza peraltro di specifica localizzazione negli stessi, in spregio al principio di specificità di cui all'art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 6 (Cass., Sez. U, n. 8950 del 2022), che la stessa sia stata oggetto di deduzione e trattazione nei precedenti gradi di merito.

20. Con il settimo motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis (erroneamente indicato in ricorso come D.P.R. n. 600 del 1973), art. 183 della Direttiva 2006/112/CE , nonchè art. 1282 c.c. e della L. n. 212 del 2000, art. 10 per avere la CTR erroneamente ritenuto non decorrenti gli interessi di cui al citato art. 38-bis in relazione ai periodi di sospensione computati a fronte di richieste documentali non necessarie e, in particolare, quella di notifica a mezzo ufficiale giudiziario di un atto notarile integrativo che attestasse la piena disponibilità da parte della Banca Italease Spa del credito che aveva ceduto in data (Omissis) alla BNP Paribas Spa a garanzia di un finanziamento ricevuto da quest'ultima.

21. Al riguardo, pare opportuno precisare, in punto di fatto, che la Banca Italease Spa incorporante della Italease Network Spa in data (Omissis) cedeva alla BNP Paribas il credito IVA chiesto originariamente a rimborso dalla banca incorporata (Italease Network s.p.a.) e

comunicava tale cessione all'Agenzia delle entrate in data 13 agosto 2008. In data 4 novembre 2013 l'Agenzia delle entrate chiedeva alla società creditrice la notifica a mezzo ufficiale giudiziario di un atto notarile integrativo che attestasse la reimmersione della Banca nella disponibilità del credito originariamente ceduto.

21.1. Ciò posto, sostiene la ricorrente che la richiesta era del tutto superflua in quanto, "trattandosi di cessione del credito a titolo di garanzia di un finanziamento, tale circostanza" (ovvero la reimmersione della banca nella titolarità del credito) conseguiva all'estinzione del finanziamento, come previsto nell'atto di cessione già in precedenza notificato all'Ufficio medesimo" (ricorso, pag. 40). Sostiene che la richiesta era altresì onerosa, anche per la modalità di notificazione richiesta (notifica a mezzo ufficiale giudiziario) "che, come noto, allunga ulteriormente la tempistica dell'adempimento" (ricorso, pag. 40).

22. Il motivo è infondato e va rigettato.

22.1. Anche a voler prescindere dal rilevare il difetto di specificità del motivo, per non avere la ricorrente riprodotto, nè allegato al ricorso, l'originario atto di cessione del credito, da cui poter desumere l'automaticità della reimmersione della banca, al momento dell'estinzione del finanziamento garantito, nella titolarità del credito dato in garanzia, deve osservarsi che in forza del disposto di cui al R.D. n. 2440 del 1923, art. 69 non solo l'atto di cessione del credito ma anche "gli atti revoca, rinuncia o modificazione di vincoli" devono avvenire per atto pubblico o scrittura privata autenticata da notaio. Sicchè è senz'altro giustificata la richiesta dell'Agenzia delle entrate di un atto del tipo di quelli indicati dalla predetta disposizione da cui risultasse che la banca, che aveva garantito un finanziamento, poi estinto, fosse ritornata nella titolarità di quel credito, mentre non può ritenersi, come erroneamente fa la ricorrente, fatto notorio - da intendersi come fatto oggettivamente conosciuto da un uomo di media cultura, in un dato tempo e luogo (Cass. n. 27810 del 2020) e comunque acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire indubitabile e incontestabile (Cass. n. 4428 del 2020; Cass. n. 36309 del 2022) - quello secondo cui il ricorso alla notificazione a mezzo ufficiale giudiziario determini un allungamento dei tempi necessari per portare l'atto a conoscenza della controparte.

23. Con l'ottavo motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 1 , nella formulazione in vigore dal 4 luglio 2006, che la CTR aveva erroneamente ritenuto applicabile al caso di specie pur prevedendo la disposizione censurata il solo differimento dei termini di decadenza del potere accertativo dell'Ufficio.

24. Il motivo è infondato in quanto la CTR ha richiamato e riprodotto in parte qua la decisione di primo grado che si era pronunciata in quei termini su questione (quella secondo cui l'omessa presentazione della garanzia fideiussoria non era idonea ad allungare i termini di accertamento di cui al citato art. 57) introdotta dalla stessa Banca con il ricorso introduttivo del giudizio.

25. In estrema sintesi, il ricorso va complessivamente rigettato e la ricorrente condannata al pagamento delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese processuali che liquida in Euro 18.000,00 oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza