Sentenza del 27/12/2023 n. 36073 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Provvedimento Cautelare - Sospensione credito IVA- Esigenze che giustificano la misura cautelare - Necessità di congrua e specifica motivazione ab origine -

Massima:

Il provvedimento cautelare emesso dall'Amministrazione finanziaria volto a sospendere il rimborso di un credito IVA deve essere, fin dall'origine e a pena di nullità, motivato con specifico riferimento alle ragioni di fatto e di diritto che hanno condotto alla sua emissione; detta motivazione non può essere integrata, in corso di causa, con riferimento a ragioni diverse rispetto a quelle richiamate nel provvedimento medesimo.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

1. Con sentenza n. 1192/07/17 del 13/03/2017 la Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito CTR) ha accolto l'impugnazione proposta dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) nei confronti della sentenza n. 3630/13/15 della Commissione tributaria provinciale di Roma (di seguito CTP), che aveva a sua volta accolto il ricorso di Olt Off Shore LNG Toscana Spa (di seguito, Olt) avverso due atti di sospensione di rimborso di IVA relativa agli anni d'imposta 2007 e 2008.

1.1. Come si evince dalla sentenza impugnata e dalle difese delle parti, l'Amministrazione finanziaria, a fronte di due richieste di rimborso formulate dalla società contribuente, rispettivamente per Euro 1.150.000,00 e per Euro 400.000,00, disponeva la sospensione di detti rimborsi in attesa della definizione delle pendenze in corso di verifica o della prestazione di idonea garanzia.

1.2. La CTR accoglieva l'appello di AE osservando che: a) la presentazione, con le controdeduzioni in primo grado, di una ragione giuridica additiva a fondamento della sospensione cautelare dei rimborsi non costituiva mutamento della causa petendi e, quindi, non implicava l'introduzione di

una pretesa nuova e diversa; b) risultavano infondati "i punti della sentenza relativi alla mancata comunicazione delle ragioni impositive e al rispetto delle regolarità formali degli atti (in particolare, il rigetto di motivazione) nel raffronto con la documentazione esistente nel giudizio di primo grado".

2. Avverso la sentenza della CTR Olt proponeva ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, illustrati da memoria ex art. 378 c.p.c..

3. AE resisteva con controricorso.

Ragioni della decisione

1. Va pregiudizialmente evidenziato che alla pubblica udienza del 22/03/2023 la difesa erariale ha depositato nota dell'Amministrazione finanziaria dalla quale si evincerebbe la cessazione della materia del contendere per intervenuto pagamento delle somme chieste a rimborso.

1.1. Peraltro, la materia del contendere riguarda l'emissione del provvedimento di sospensione da parte di AE e non già la spettanza del rimborso, sicchè la stessa non può dirsi cessata, avendo la ricorrente interesse (se non altro ai fini della quantificazione dei frutti civili) alla valutazione della legittimità del menzionato provvedimento cautelare.

2. Con il primo motivo di ricorso Olt deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. , degli artt. 3, 24, 111 e 113 Cost. , nonchè della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, per avere la CTR pronunciato la legittimità degli atti impugnati sulla base di una ragione giuridica e di fatti costitutivi dedotti dall'Ufficio a fondamento degli stessi atti soltanto in sede giudiziale, in violazione del principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato.

2.1. Con il secondo ed il terzo motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 , e della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per avere la CTR consentito l'integrazione della motivazione degli atti impugnati in corso di causa e riconosciuto la legittimità degli atti impugnati nonostante la mancata esplicitazione in sede di motivazione delle ragioni giuridiche e dei presupposti di fatto degli stessi provvedimenti adottati.

2.2. Con il quarto motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38 bis in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per avere la CTR riconosciuto la legittima applicabilità di detta disposizione anche in assenza dei presupposti applicativi.

2.3. Con il quinto motivo si deduce la nullità della sentenza impugnata in violazione dell'art. 132 c.p.c. , comma 1, n. 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, per avere la CTR rigettato anche il motivo subordinato, riproposto dalla società contribuente in sede di appello, afferente la nullità degli atti per mancata informazione del contribuente circa i fatti contestati in violazione della L. n. 212 del 2000, art. 6 senza indicare le ragioni di fatto e di diritto poste a base della decisione.

3. I primi tre motivi di ricorso sono complessivamente fondati, nei termini di cui appresso si dirà, e assorbenti di ogni altra questione.

3.1. Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, comma 3 , (nella versione applicabile ratione temporis, oggi comma 8) prevede che: "Quando sia stato constatato nel relativo periodo di imposta uno dei reati di cui all'art. 4, comma 1, n. 5), del decreto L. 10 luglio 1982, n. 429, 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".

3.2. Come da ultimo evidenziato da questa Corte (Cass. n. 27165 del 15/09/2022, le cui conclusioni vengono di seguito riportate e condivise), la giurisprudenza di legittimità si è già interrogata sul rapporto tra la tutela cautelare prevista nel D.P.R. n. 633 del 1972 e gli altri istituti cautelari, disciplinati dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 23 e soprattutto dal R.D. n. 2440 del 1923, art. 69 .

3.2.1. L'esistenza di una specifica disposizione, dettata in materia di IVA (il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis), non impedisce, in linea generale, il ricorso anche agli altri istituti. Infatti, la lettura delle norme, secondo una interpretazione ormai prevalente, è nel senso di non escludere affatto la ricorribilità all'esercizio del potere di sospensione del pagamento previsto dal R.D. n. 2440 del 1923, art. 69 , u.c., (Cass. n. 9853 del 05/05/2011; Cass. n. 7320 del 28/03/2014; Cass. n. 25893 del 31/10/2017).

3.2.2. Trattasi, infatti, di garanzie aventi funzioni diverse: quella apprestata dall'art. 38 bis garantisce per l'ipotesi che il credito al rimborso sia insussistente, mentre quella prevista dall'art. 69, garantisce la possibilità di operare la compensazione con i controcrediti dell'Amministrazione.

3.2.3. Laddove, tuttavia, sussistano ragioni che riconoscano la possibilità di ricorrere ad istituti cautelari diversi da quello contemplato nell'art. 38 bis cit., si impone l'attenzione sui limiti del cumulo tra le garanzie apprestate da quest'ultima norma e gli altri strumenti cautelari, anche al fine di evitare, per il medesimo periodo di vigenza, una ingiustificata duplicazione della cautela in favore dell'Amministrazione finanziaria ed un carico eccessivo per il contribuente, in violazione del principio di collaborazione e buona fede posto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, 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. S.U. n. 2320 del 31/01/2020).

3.2.4. In applicazione dei superiori principi, pertanto, l'istituto cautelare previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, comma 8 (all'epoca comma 3), trova applicazione in presenza di reati, afferenti l'IVA o le imposte dirette, riconducibili ad operazioni inesistenti, sicchè non c'è necessità di applicare strumenti più generali. Laddove invece la tutela cautelare si relazioni a fattispecie penali diverse, o anche alla sola prospettazione di compensazioni tra crediti, oppure ad accertamenti in corso, nulla impedisce che l'Ufficio faccia ricorso agli altri strumenti cautelari (cfr. Cass. n. 27784 del 31/10/2018).

3.3. Peraltro, ciò che non può venire meno è la sussistenza di una motivazione specifica ed esaustiva del provvedimento cautelare. A tal fine la giurisprudenza di questa Corte ha chiarito che in materia tributaria la causa di sospensione del pagamento di un rimborso (cd. fermo amministrativo), prevista a favore dell'Amministrazione finanziaria dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 23 - che costituisce disciplina specifica rispetto all'istituto di cui al R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, comma 6 , - può essere fatta valere anche nel corso del giudizio che abbia ad oggetto l'impugnazione del silenzio-rifiuto sulla richiesta del rimborso medesimo, a condizione, però, che sia adottato un formale provvedimento di sospensione; tale atto deve essere dotato dei requisiti prescritti dalla legge, compresa un'adeguata motivazione in ordine al fumus boni iuris della vantata ragione di credito da parte dell'Amministrazione, e portato a legale conoscenza dell'interessato, per garantirgli ogni tutela giurisdizionale (Cass. n. 23601 nell'11/11/2011).

3.4. Ciò chiarito in termini generali, va evidenziato che, nel caso di specie, i provvedimenti con i quali l'Amministrazione finanziaria ha inteso sospendere i rimborsi richiesti da Olt richiamano tutti del D.P.R. n. 633 del 1972 , l'art. 38 bis e le motivazioni degli stessi (per come riportate in ricorso ai fini del rispetto del principio di autosufficienza) sono le seguenti: "esistono verifiche in corso" ovvero "è in corso una verifica".

3.5. Ebbene, a parte il richiamo espresso all'art. 38 bis, risulta del tutto priva di significato una motivazione del provvedimento di sospensione formulata nei termini riportati. Nè il richiamo generico all'art. 38 bis cit. consente di comprendere quale sia la specifica fattispecie presa in esame dall'Amministrazione finanziaria per sospendere il rimborso: se, cioè, si tratti di accertamenti penali per operazioni inesistenti, così rientranti nell'alveo dell'comma 8 della disposizione (comma 3, nella versione applicabile ratione temporis), oppure di altre ragioni che possano giustificare la sospensione del rimborso.

3.6. E' vero che la CTR sostiene la legittimità dell'applicazione dell'utilizzo dello strumento cautelare previsto dal R.D. n. 2440 del 1923, art. 69 tuttavia non si comprende da cosa possa evincersi, leggendo i provvedimenti impugnati, che l'Amministrazione finanziaria abbia fatto ricorso al fermo amministrativo, implicante presupposti ben diversi da quelli previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis (nel primo caso, la sussistenza di crediti compensabili; nel secondo caso la commissione di fatti di reato).

3.6.1. Tale precisazione risulta, del resto, contenuta nelle difese svolte da AE nel corso del giudizio di primo grado. Tuttavia, se è vero che l'Amministrazione finanziaria possa precisare, anche in epoca successiva all'emissione del provvedimento impugnato, le ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento dello stesso, ciò non significa che possa addurre a supporto della pretesa ragioni del tutto nuove e diverse da quelle originariamente prospettate, con ciò palesemente violando il diritto di difesa del contribuente, che ha impugnato l'atto proprio sulla base delle ragioni dallo stesso desumibili.

3.7. In altri termini, i provvedimenti emessi dall'Amministrazione finanziaria sono nulli in quanto privi di una motivazione idonea a giustificarli e detta motivazione non può intervenire, successivamente in corso di causa, andando ad integrare gli stessi non già con allegazioni a

chiarimento della motivazione già adottata, ma contenenti deduzioni del tutto nuove rispetto a quelle indicate nell'atto impugnato.

3.8. Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto: "il provvedimento cautelare emesso dall'Amministrazione finanziaria volto a sospendere il rimborso di un credito IVA deve essere, fin dall'origine e a pena di nullità, motivato con specifico riferimento alle ragioni di fatto e di diritto che hanno condotto alla sua emissione; detta motivazione non può essere integrata, in corso di causa, con riferimento a ragioni diverse rispetto a quelle richiamate nel provvedimento medesimo".

4. L'accoglimento dei superiori motivi implica l'assorbimento degli ulteriori motivi di ricorso proposti.

5. In conclusione, vanno accolti, nei termini di cui sopra, i primi tre motivi di ricorso, assorbiti i restanti motivi; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, per nuovo esame (anche in ordine alla eventuale successiva effettuazione dei rimborsi sospesi) e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo ed il terzo motivo di ricorso, nei limiti di cui in motivazione, e dichiara assorbiti i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 22 marzo 2023.

Depositato in Cancelleria il 27 dicembre 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza