

Sentenza del 23/07/2024 n. 20384 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La controversia ha ad oggetto l'impugnazione, da parte di Banca IFIS Spa, quale cessionaria del credito IRES vantato dal Fallimento della Faro Blu Srl nell'anno d'imposta 2016, del provvedimento dell'Agenzia delle entrate di diniego di rimborso del credito per la presenza di un controcredito erariale scaturente da un accertamento divenuto definitivo per mancata impugnazione.

2. La Commissione tributaria provinciale di Ancona accoglieva il ricorso della Banca sulla rilevata assoluta carenza di motivazione dell'atto di diniego che "non aveva consentito alla Banca di avere tutte le informazioni concernenti la vertenza tra Faro Blu ed Agenzia delle Entrate", mancando in esso un qualche elemento identificativo dell'atto di accertamento, che neppure era stato allegato in copia al provvedimento di diniego.

3. La Commissione tributaria regionale delle Marche, in accoglimento dell'appello proposto dall'Ufficio, riformava la sentenza di primo grado sostenendo che le disposizioni di cui agli artt. 30 e 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 attribuiscono all'Ufficio il potere ma anche il dovere di verificare, nel merito, l'esistenza e la consistenza del credito chiesto a rimborso, atteso peraltro che il cessionario del credito subentra nella stessa posizione del cedente.

4. Avverso tale statuizione la Banca Ifis Spa ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi, illustrati con successiva memoria, cui ha replicato l'intimata con controricorso.

5. Fissata la camera di consiglio del 9 novembre 2023 per la trattazione del ricorso, questa Corte con ordinanza interlocutoria ha rimesso la causa a questa pubblica udienza.

6. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Alberto Cardino, ha depositato memoria con le relative conclusioni.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso la banca ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per motivazione apparente, in violazione e falsa applicazione degli artt. 111, sesto comma, Cost., 112, 115, 132 c.p.c., 36, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 alla luce degli artt. 24 Cost., 7 della legge n. 212 del 2000, 3 della legge n. 241 del 1990, 30 e 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 e 43-bis, comma 2, del D.P.R. n. 602 del 1973.

1.1. Sostiene la ricorrente che la CTR aveva omesso di pronunciare e, comunque, di spiegare con idoneo percorso logico-giuridico, la ragione per la quale la sentenza di primo grado "non (aveva)

colto la specificità del caso concreto" e perché il provvedimento di diniego del rimborso potesse ritenersi sufficientemente ed adeguatamente motivato con riferimento ad un "accertamento resosi definitivo" non allegato, né riprodotto nel predetto diniego.

2. Il motivo è inammissibile.

2.1. Invero, anche a prescindere dal profilo di inammissibilità del motivo per intrinseca contraddittorietà nella deduzione cumulativa del vizio di motivazione meramente apparente e di omessa pronuncia sulla medesima questione, ovvero sulla censura di difetto di motivazione del provvedimento di diniego di rimborso impugnato, il motivo in esame è comunque inammissibile per difetto di interesse della parte ricorrente, il quale non può dolersi dell'omessa e, comunque, non adeguata, perché non sufficientemente chiara, risposta fornita dai giudici di appello al motivo con cui la società appellante aveva dedotto la carenza motivazionale del provvedimento impugnato.

2.2. Al riguardo va ricordato il consolidato orientamento di questa Corte (cfr., ex multis, Cass. n. 25999 del 2022 , con numerosi richiami giurisprudenziali, di cui si riportano ampi stralci; v. anche Cass. n. 8998 del 2014 ; Cass. n. 5827 del 2020) secondo cui, in tema di diniego di rimborso, il problema dell'obbligo di motivazione si pone in maniera del tutto diversa rispetto a quanto, invece, accade con riferimento ai provvedimenti costituenti esercizio della potestà impositiva.

2.3. Il rimborso di imposta dà, invero, origine ad un rapporto giuridico nel quale - con una netta inversione dei ruoli rispetto allo schema paradigmatico del rapporto tributario - è il contribuente a rivestire il ruolo attivo, assumendo nei confronti dell'Erario la posizione di creditore di una determinata somma di denaro, per il fatto di avergliela in precedenza versata.

2.4. Nelle ipotesi in cui detto credito nasca per effetto di un pagamento d'imposta non dovuta o di un pagamento effettuato in misura maggiore da quella dovuta o, come nel caso di specie, a seguito del meccanismo di liquidazione dell'IVA da cui risulti un'eccedenza tra l'imposta detraibile e quella versata, il divieto di arricchirsi indebitamente in danno di altri - costituente un principio generale dell'ordinamento, compreso il diritto tributario, e pure a prescindere dall'esistenza in esso di una norma specifica, come quella dell' art. 2033 cod. civ. - comporta un obbligo di restituzione a carico dell'Ufficio. Quest'ultimo viene, di conseguenza, a rivestire nel rapporto - al contrario di quanto accade in quello impositivo, o in sede di riscossione, o nel rapporto sanzionatorio - il ruolo passivo che pertiene al debitore nel rapporto giuridico ordinario.

2.5. Se ne deve necessariamente inferire che, al pari del cd. silenzio rifiuto, il provvedimento espresso reiettivo dell'istanza di rimborso del contribuente - non a caso accomunato al primo in sede di disciplina degli atti impugnabili in giudizio (art. 19 , co. 1, lett. g, del D.Lgs. n. 546 del 1992) - non può in alcun modo rivestire la valenza, sia sul piano formale che su quello sostanziale, di un provvedimento impositivo. E ciò non può non avere rilevanti ricadute anche sul tema - in discussione in questa sede - dell'obbligo di motivazione del provvedimento di diniego di restituzione dell'imposta.

2.6. Solo nei provvedimenti costituenti esercizio della potestà impositiva (o di quella di riscossione o sanzionatoria), invero, la motivazione dell'atto - come previsto da espresse disposizioni di legge (art. 7 della legge n. 212 del 2000 ; art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 ; art. 56 D.P.R. n. 633 del 1972) - deve essere esaustiva, essendo l'Amministrazione, quale parte attiva del rapporto in qualità di creditore, tenuta ad esplicitare le ragioni in fatto ed in diritto della pretesa azionata, anche in vista di una possibile impugnativa giurisdizionale dell'atto da parte del contribuente.

2.7. E difatti anche in sede giurisdizionale l'Ufficio assume il ruolo di attore in senso formale e sostanziale, ed è tenuto ad adempiere il relativo onere probatorio. Per converso, nel rapporto - a ruoli invertiti - che si instaura tra Amministrazione e contribuente per effetto della domanda di rimborso da questi proposta, alla motivazione del provvedimento di rigetto non può attribuirsi siffatto carattere di esaustività, giacché in tale rapporto l'Ufficio assume il ruolo passivo di colui che "resiste" alla pretesa creditoria del contribuente, e non è - pertanto - gravato dall'onere di motivare compiutamente le proprie ragioni. Per il che, è evidente che in siffatta ipotesi deve ritenersi sufficiente ed adeguata una motivazione del diniego di rimborso che delinei gli aspetti essenziali delle ragioni del provvedimento, anche limitandosi ad affermare l'insussistenza dei presupposti di legge per operare il rimborso richiesto (cfr., in termini, Cass. n. 10797 del 2010 e Cass. n. 25999 del 2022 , cit.; cfr. anche Cass. n. 7629 del 2018 , che, pronunciando in tema di credito d'imposta per le spese sostenute in relazione alle attività di ricerca e sviluppo, di cui alla legge n. 296 del 2006 , con riferimento al nulla osta previsto dall' art. 29 del D.L. n. 185 del 2008 , conv. in legge n. 2 del 2009 , che è atto vincolato all'esistenza o al difetto della copertura finanziaria, ha negato la sussistenza in capo all'amministrazione finanziaria di un obbligo di compiuta motivazione della propria decisione in quanto non integrante esercizio di potestà impositiva "atteso che, a fronte della domanda di rimborso, la posizione di creditore è invece assunta dal contribuente rispetto alla pretesa del quale l'Ufficio assume il ruolo passivo di colui che "resiste" alla stessa").

2.8. Pertanto, ove nella controversia instaurata dal contribuente si discuta del rigetto di un'istanza di rimborso di un tributo, l'Amministrazione finanziaria ben può prospettare argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto della istanza in sede amministrativa. La posizione dell'Ufficio, che si difende rispetto all'impugnazione del rigetto di una istanza di rimborso, è - difatti - diversa rispetto a quella dell'Ufficio che abbia esplicitato una pretesa impugnata dal contribuente, come un avviso di accertamento o di liquidazione o il provvedimento d'irrogazione di una sanzione, nel qual caso l'oggetto del contendere è delimitato in via assoluta dall'atto impugnato. Nel caso dell'istanza di rimborso reietta, invece, è il contribuente ad essere attore sostanziale nel giudizio di rimborso e, pertanto, l'Amministrazione ha la facoltà di controdeduzione in giudizio, di cui all' art. 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , purché nell'ambito oggettivo della controversia (cfr. Cass. n. 13056 del 2004 ; n. 22567 del 2004 ; n. 10797 del 2010 ; n. 29613 del 2011) e, quindi, prospettare, senza che si determini vizio di ultrapetizione, argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto dell'istanza in sede amministrativa.

2.9. Quindi, dal rilievo che alla motivazione del provvedimento di rigetto (equivalente, peraltro, al c.d. silenzio-rifiuto, del pari impugnabile) non può attribuirsi il carattere dell'eshaustività -potendo

ritenersi adeguata, come sopra detto, una motivazione del diniego che delinei gli aspetti essenziali delle ragioni del provvedimento, che si fondi sull'insussistenza dei presupposti per il rimborso e che si limiti anche solo a richiamare le norme di riferimento e gli eventuali provvedimenti adottati -, e dall'ulteriore rilievo che nel giudizio di impugnazione del provvedimento di diniego di rimborso è consentito all'Amministrazione finanziaria integrare la motivazione con elementi ed argomentazioni diversi ed ulteriori rispetto a quanto contenuto nel predetto provvedimento, discende che il contribuente, non potendo pretendere una motivazione meglio articolata, non ha alcun interesse concreto a sollecitare il controllo giurisdizionale sullo stesso e, conseguentemente, a dolersi di un'omessa o anche apparente pronuncia del giudice sulla censura eventualmente proposta.

3. Dal complesso delle argomentazioni svolte discende, a sua volta, l'inammissibilità del terzo motivo di ricorso, al cui esame deve passarsi in quanto strettamente connesso al primo essendo incentrato anch'esso sul contenuto motivazionale del provvedimento di diniego e con il quale la ricorrente, questa volta deducendo un error in iudicando, ma in evidente contrasto con quanto sopra detto in ordine al contenuto motivazionale del provvedimento di diniego di rimborso e alla facoltà dell'amministrazione finanziaria di integrarne comunque la motivazione in sede giudiziaria, sostiene che la CTR, incorrendo nella violazione e falsa applicazione degli artt. 24 Cost., 7 della legge n. 212 del 2000 , nonché 30, 38-bis, 51, 52, 56 e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 , aveva errato nel ritenere che costituissero una valida motivazione del provvedimento di diniego di rimborso del credito il mero riferimento ad un "accertamento resosi definitivo" e che fosse consentito all'Ufficio di non allegare ai propri provvedimenti gli atti sui quali si fondano nonché di completare la motivazione di tali provvedimenti versandoli per la prima volta in corso di causa.

4. Con il secondo motivo la ricorrente deduce, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per motivazione apparente, in violazione e falsa applicazione degli artt. 111 , sesto comma, Cost., 112, 115, 132 c.p.c., 36 , comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 alla luce degli artt. 24 Cost., 7 della legge n. 212 del 2000 , 3 della legge n. 241 del 1990 , 30 e 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 e 43-bis, comma 2, del D.P.R. n. 602 del 1973 .

4.1. Sostiene che la CTR aveva reso una motivazione apparente, confusa, perplessa e contraddittoria con riferimento alla questione, posta con le controdeduzioni in appello, dell'opponibilità ad essa società, cessionaria del credito erariale, di atti (quali l'invito a produrre documentazione comprovante il credito chiesto a rimborso e l'avviso di accertamento contenente il diniego di rimborso) notificati soltanto alla società cedente nel 2011, nonostante l'atto di cessione del credito già nel 2007 fosse stato notificato all'amministrazione debitrice.

5. Il motivo, che pure incorre nel vizio di inammissibilità per intrinseca contraddittorietà nella deduzione cumulativa del vizio di motivazione meramente apparente e di omessa pronuncia sulla medesima questione, è comunque infondato e va rigettato avendo la CTR chiaramente affermato che il cessionario di un credito è soggetto "terzo rispetto alla obbligazione tributaria (che come è noto è tendenzialmente indisponibile)".

5.1. Invero, la cessione del credito non fa venir meno il rapporto tra cedente e debitore ceduto essendo limitata al solo diritto di credito derivato al cedente da un precedente rapporto

giuridico e produce, rispetto a tale diritto, uno sdoppiamento fra la titolarità di esso, che resta all'originario creditore-cedente, e l'esercizio, che è trasferito al cessionario (Cass. n. 8579 del 29/03/2024 ; conf. a Cass. n. 17727 del 06/07/2018). Ne consegue che in capo all'amministrazione finanziaria non sussisteva alcun obbligo di notificare al cessionario del credito né l'invito a produrre documentazione che comprovasse la sussistenza del credito chiesto a rimborso, atteso che la titolarità del rapporto da cui origina il credito continua ad appartenere al cedente anche dopo la cessione del credito, né il successivo avviso di accertamento emesso per recuperare dalla società cedente, e non della banca cessionaria, un credito accertato come inesistente.

5.2. Al riguardo, peraltro, questa Corte, con riferimento ad un'ipotesi di cessione - in quel caso, d'azienda - ha affermato che "L'avviso di accertamento, relativo al pagamento delle imposte e delle sanzioni, diretto al cedente dell'azienda o di un suo ramo non deve essere notificato anche al cessionario, né in caso di cessione lecita, né in quella in frode al fisco, in mancanza di espressa deroga al principio generale, desumibile dall' art. 42 , comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973 , secondo cui l'avviso di accertamento è notificato al contribuente e non agli altri soggetti che, a vario titolo, possano essere tenuti al pagamento dell'imposta accertata" (Cass., Sez. 5, n. 29722 del 29/12/2022, Rv. 660039 - 02; in termini anche Cass., Sez. 5, n. 26480 del 20/11/2020 , Rv. 659507 - 02; Cass., Sez. 5, n. 10377 del 31/03/2022 Rv. 664279 - 01). A maggior ragione, nell'ipotesi di cessione di credito, il cessionario, che non è certamente un coobbligato del cedente e, quindi, non è tenuto al pagamento di un'imposta accertata nei confronti del proprio cedente, non ha davvero alcun titolo, quale terzo estraneo al rapporto tributario tra cedente e amministrazione finanziaria, a pretendere la notifica di un atto impositivo emesso nei confronti del debitore d'imposta, ancorché in qualche modo incidente sull'esigibilità del credito da quello acquisito.

6. Da quanto detto discende il rigetto anche del quarto motivo di ricorso, con cui la ricorrente deduce, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la medesima questione posta con il secondo motivo ma sotto il profilo dell'error in iudicando, per violazione e falsa applicazione degli artt. 30 e 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 , 43-bis del D.P.R. n. 602 del 1973 , 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 1260 e segg. cod. proc. civ.

7 . Conclusivamente, vanno dichiarati inammissibili il primo e terzo motivo di ricorso mentre vanno rigettati il secondo ed il quarto. In applicazione del principio della soccombenza, la ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M. dichiara inammissibili il primo e terzo motivo di ricorso, rigetta gli altri. Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.500,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , 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 del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza