

Sentenza del 05/11/2024 n. 28428 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

CIRIO DEL MONTE ITALIA Spa in amministrazione straordinaria ex D.Lgs. n. 270/1999 proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Roma contro il fermo amministrativo ex art. 69 r.d. n.2440/1923 , notificato il 21.12.2016, con cui era stato sospeso, limitatamente ad Euro 743.989,65, il pagamento del credito IVA esposto nella dichiarazione IVA 2002 per l'anno 2001 dell'importo complessivo di Euro 1.030.312,00, essendo emersa la pendenza, in capo alla società, di carichi erariali omogenei al credito chiesto a rimborso e risultanti da cartelle di pagamento.

2. La società lamentava che l'Ufficio avesse erroneamente ritenuto la compensabilità delle reciproche pretese, ai sensi dell' art. 56 legge fall. , stante il fatto che, mentre il credito dell'Amministrazione finanziaria derivante dalle citate cartelle era stato regolarmente ammesso alla massa passiva della procedura concorsuale, il credito IVA era entrato nella disponibilità della CIRIO DEL MONTE ITALIA Spa in amministrazione straordinaria solo in data 21/05/2014 (dopo l'apertura della procedura), a seguito della scrittura privata autenticata dal Notaio A.A., notificata all'Ufficio in data 28/05/2014, con cui era stata risolta consensualmente la cessione di credito perfezionata in data 16/03/2003 (prima dell'apertura della procedura concorsuale), quando il credito in questione era stato interamente ceduto dalla CIRIO DEL MONTE ITALIA Spa alla Banca di Roma Spa (ora UniCredit Spa).

3. L'Ufficio sosteneva di non aver posto in essere alcuna compensazione ma di aver cautelativamente sospeso l'erogazione di un rimborso ricorrendo pendenze omogenee con il credito stesso.

4. Con sentenza n. 8397/01/2018, depositata il 16/04/2018, la Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Roma dichiarava inammissibile il ricorso, osservando che l'assunto della Cirio, di "aver subito una indebita ed infondata compensazione del credito IVA con altri debiti fiscali, non trova(va) riscontro nel provvedimento oggetto della controversia".

5. La società proponeva appello avverso tale sentenza, insistendo negli stessi motivi di impugnazione esposti nel ricorso introduttivo, e la Commissione Tributaria Regionale (CTR) per il Lazio, con la sentenza n. 4195/2022, depositata il 30.09.2022, accoglieva il gravame.

6. I giudici d'appello, ritenuta l'ammissibilità e tempestività dell'impugnazione proposta dalla contribuente, osservavano che il fermo amministrativo disciplinato dall'art. 69, comma 6, cit., ha natura cautelare e rientra nell'ambito di quelle azioni individuali, di cui l' art. 51 legge fall. , applicabile anche alla procedura di amministrazione straordinaria, vieta l'inizio e la prosecuzione

dopo la dichiarazione di fallimento; affermavano, quindi, che "l'incompatibilità di questo istituto con il fallimento va esclusa nel solo, eccezionale, caso... si tratti di controcredito fiscale di importo non generico, ma determinato e non contestato, contenuto entro l'importo del credito vantato dalla curatela e che sia sorto anteriormente al fallimento".

7. Nella specie, proseguiva la CTR, "trattasi di debiti e crediti tutti antecedenti la procedura di amministrazione straordinaria, in quanto è pacifico tra le parti che la cessione del credito IVA era stata risolta, con effetto fisiologicamente retroattivo, valendo la risoluzione a far riacquistare a Cirio sin dall'inizio il diritto di credito, sorto prima dell'avvio della procedura concorsuale, come se la cessione non fosse mai stata stipulata. Però il controcredito fiscale basato sulle cartelle, ancorché sorto in epoca antecedente la procedura concorsuale e contenuto entro i limiti del rimborso IVA (anch'esso antecedente), non era incontestato, tanto che per il pagamento delle cartelle di pagamento non si era scelta la via della compensazione, ma si era effettuata l'insinuazione al passivo, per cui non ricorrevano tutti i presupposti per effettuare la sospensione del rimborso IVA".

8. Secondo la CTR, inoltre, l'importo del credito IVA 2001 risultava incontestato tra le parti e su di esso continuavano a maturare interessi a favore della parte contribuente, non essendo intervenuto il rimborso entro un termine ragionevole, da parametrarsi ai novanta giorni entro cui si deve di regola procedere al rimborso in base all' art. 38-bis , comma 1, del D.P.R. n. 633/72 .

9. Avverso questa pronuncia ha proposto ricorso per la cassazione l'Agenzia delle entrate che si è affidata a quattro motivi.

10. Ha resistito con controricorso la Cirio Del Monte Spa in amministrazione straordinaria.

Motivi della decisione 1. Preliminarmente deve essere disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso, sollevata dalla controricorrente, per violazione del principio di autosufficienza da parte dell'Agenzia, il cui gravame sarebbe basato "su una lunga quanto confusa ricostruzione degli accadimenti senza neanche riferire con puntualità l'evolversi delle fasi di merito, né indicare le tesi sostenute dalla parti e, addirittura, senza neanche indicare gli atti processuali né i documenti su cui il ricorso avrebbe inteso fondarsi".

1.1. L'eccezione è infondata perché il principio di autosufficienza - anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza CEDU Succi e altri c. Italia del 28 ottobre 2021 - non deve essere interpretato in modo eccessivamente formalistico, così da incidere sulla sostanza stessa del diritto in contesa, e non può pertanto tradursi in un ineluttabile onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso, insussistente laddove - come in questo caso - nel ricorso sia indicato il contenuto degli atti richiamati all'interno delle censure e sia segnalata la loro presenza negli atti del giudizio di merito (Cass. sez. un. n. 8950 del 2022). D'altro canto, non è affatto richiesto che si dia meticoloso conto di tutti i momenti nei quali la vicenda processuale si è articolata, dovendosi invece rendere una sintetica esposizione dei fatti e di quanto effettivamente rileva in ordine ai motivi di ricorso (Cass. sez. un. n. 5698 del 2012), poiché il principio di autosufficienza è volto ad agevolare la comprensione dell'oggetto della pretesa e del tenore della sentenza impugnata, da evincersi unitamente ai motivi dell'impugnazione ne deriva che il ricorrente - come avvenuto in questo caso - ha l'onere di

rendere una chiara esposizione funzionale alla piena valutazione di detti motivi in base alla sola lettura del ricorso (Cass. n. 24340 del 2018).

2. Passando al merito, con il primo motivo si deduce, in relazione all' articolo 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., violazione e/o falsa dell' art. 51 r.d. n. 267/1942 (legge fallimentare) nonché dell' art. 48 del D.Lgs. n. 270/1999 , laddove la CTR asserisce l'applicabilità all'amministrazione straordinaria, e al caso di specie, dell' art. 51 della legge fallimentare , che non è tra le norme richiamate e, quindi, applicabili alla procedura di amministrazione straordinaria, stante anche l' art. 48 del D.Lgs. n. 270/1999 il quale stabilisce che "sui beni dei soggetti ammessi alla procedura di amministrazione straordinaria non possono essere iniziate o proseguite azioni esecutive individuali, anche speciali" senza prevedere le azioni cautelari.

3. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione dell' art 88 del D.P.R. n. 602/1973 , del r.d. n. 2440/1923 , art. 69 e dell' art 56 del r.d. n. 267/1942 (legge fallimentare), laddove la CTR ritiene che il controcredito dell'Amministrazione fosse contestato, perché questo credito era portato da n. 13 cartelle definitive, non impugnate dinanzi al giudice tributario e il Commissario aveva ammesso il credito dell'Ufficio alla procedura e aveva già provveduto alla sua parziale liquidazione, avendo avuto prova, evidentemente, sia della sua esistenza che della sua definitività.

4. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., violazione e/o falsa applicazione dell' art. 69 del r.d. n. 2440/1923 e 38-bis d. P.R. n. 633/72 , perché la contestazione del credito dell'Erario sarebbe comunque irrilevante, poiché per la sospensione cautelare dell'erogazione del rimborso sono sufficienti mere ragioni di credito.

5. Con il quarto motivo si deduce violazione e/o falsa applicazione dell' art. 38 bis del D.P.R. n. 633/1972 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., laddove la CTR afferma che sul rimborso IVA richiesto da Cirio Del Monte Spa continuano a maturare interessi a favore della parte contribuente, perché dal momento che il fermo è stato legittimamente emesso la sospensione del rimborso ai sensi dell' art. 38 bis D.P.R. n. 633/1972 fa perdere il diritto agli interessi, in attesa della definizione delle pendenze in corso oppure della presentazione di idonea garanzie.

6. Il primo motivo è infondato.

6.1. La CIRIO DEL MONTE ITALIA è stata ammessa alla procedura di amministrazione straordinaria sulla base del D.Lgs. n. 270/1999 (c.d. Prodi bis); l'art. 36 di questo decreto legislativo rimanda alle norme sulla liquidazione coatta "in quanto compatibili"; l' art. 201 legge fall. prevede per quest'ultima procedura concorsuale l'applicazione delle norme fallimentari, tra cui quelle al titolo II capo III sez. II del r.d. n. 267/1942 (51-63).

6.2. Vi è, quindi, un rinvio testuale non solo all' art. 56 legge fall. , in tema di compensazione, ma anche all' art. 51 legge fall. che risponde alle esigenze della concorsualità che si rinvergono anche

nella procedura di amministrazione straordinaria. La regola del divieto di azioni individuali e cautelari rientra tra le regole fondamentali dell'istituto fallimentare, pacificamente estensibili anche alla procedura di amministrazione straordinaria, stante la natura concorsuale di questa procedura (Cass. n. 7704 del 1998), tendenti alla conservazione del patrimonio del debitore a tutela della par condicio.

6.3. L'argomento letterale evidenziato dalla ricorrente non pare dirimente, atteso che l' art. 49 del D.Lgs. n. 270/1999 riproduce il tenore dell' art. 51 legge fall. nella versione vigente all'epoca, precedentemente alle modifiche di cui al D.Lgs. n. 5/2006. Peraltro, è irrilevante la circostanza che soltanto con la riforma del 2006, inapplicabile al caso in esame, il divieto di azioni esecutive posto dall' art. 51 L.Fall. sia stato esteso a quelle cautelari (nel novero delle quali il fermo va inserito), in quanto si era già pervenuto ad affermare, in via interpretativa, che le azioni cautelari sono comunque incompatibili con la disponibilità, a fini liquidatori, del patrimonio fallimentare in capo agli organi della procedura, osservando che il fermo è funzionale a propiziare una compensazione che di per sé deroga al concorso, minando la par condicio creditorum (Cass. n. 34930 del 2021 ; Cass. n. 29565 del 2011).

7. In relazione al secondo e terzo motivo, strettamente connessi, va innanzitutto chiarito che secondo Cass. sez. un. n. 2320 del 2020 il provvedimento di sospensione del pagamento previsto dall' art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923 , espressione di un generale potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, ha portata generale ed è, quindi, astrattamente applicabile anche in materia di rimborsi IVA, con il limite del divieto di cumulo delle tutele (nel senso che una volta ottenuta la garanzia prevista dall' art. 38 bis del D.P.R. n. 633 del 1972 , la quale intende tutelare il diritto dell'Erario alla restituzione di un credito illegittimamente rimborsato, non è più possibile procedere alla ulteriore sospensione del rimborso ai sensi del citato art. 69).

7.1. Con riguardo, poi, al rapporto tra fermo e fallimento, secondo questa Corte 'Il fermo amministrativo disciplinato dall'art. 69, comma 6, del r.d. n. 2440/23 ha lo scopo di consentire la sospensione del pagamento di un debito da parte di un'amministrazione dello Stato, a salvaguardia della eventuale compensazione legale di esso, con un credito che la stessa od altra amministrazione statale, considerata nella sua unicità di soggetto di rapporti giuridici, abbia o pretenda di avere nei confronti del proprio creditore. Si tratta, quindi, di uno strumento posto a presidio del pubblico interesse connesso alle esigenze finanziarie dello Stato (Corte cost. n. 67/72), di modo che si atteggia come mezzo tipico del microcosmo del diritto tributario. 2.- La specialità di questo microcosmo è, tuttavia, destinata a recedere dinanzi alla specialità del diritto fallimentare (espressamente in termini, Cass. n. 8053/96), giacché le ragioni del fisco, di conservazione del proprio credito verso il fallito, arretrano al cospetto della funzione conservativa che il fallimento esercita a favore della massa, nella sua figura globale di esecuzione concorsuale. La globalità dell'esecuzione concorsuale si esprime nella sottrazione al soggetto dichiarato fallito del potere di disposizione dei propri beni e dei rapporti confluiti nel proprio patrimonio, e nella conformazione e unificazione dei poteri di aggressione di questo, esercitabili da parte dei singoli creditori, non più in forma individuale, ma esclusivamente in forma aggregata, all'esito della verifica e dell'ammissione dei crediti al concorso disposta dagli organi della procedura fallimentare. Sicché al divieto di frazionamento dei rapporti tra fallito e singoli creditori posto dall' art. 51 L.Fall. , col quale concorre a esprimersi la globalità

dell'esecuzione fallimentare, il fermo finirebbe col derogare, in quanto per suo tramite l'amministrazione prenota una frazione di patrimonio del fallito, sottraendola alla massa destinata alla soddisfazione dei creditori concorsuali, in vista di una futura ed eventuale compensazione con un controcredito non opponibile in compensazione, perché non definitivamente accertato (Cass. n. 29565/11) l' art. 69 del r.d. n. 2440/1923 , difatti, riferendosi a mere "ragioni di credito" vantate dall'amministrazione nei confronti del terzo creditore, estende la funzione del fermo fino a ricompredervi l'eventuale strumentalità alla compensabilità di un credito la cui stessa esistenza può essere attualmente incerta (laddove la compensazione fallimentare comunque esige la preesistenza del credito e del controcredito alla dichiarazione di fallimento

da ultimo, Cass. n. 16779/21).... Va quindi ribadita l'incompatibilità dell'istituto del fermo col fallimento, sia se adottato prima, sia dopo di esso, a meno che non vi sia contestazione alcuna né sul credito dell'amministrazione finanziaria, né su quello vantato dalla curatela, e maturato ante fallimento (Cass. n. 19335/16). In questo caso, difatti, dalla data della coesistenza dei crediti, o comunque da quella della RG n. 15589/12 dichiarazione di fallimento in cui i debiti pecuniari del fallito si considerano scaduti, il credito di minore consistenza non esiste più, mentre quello di maggior peso viene automaticamente ridotto nella misura corrispondente.

3.1.- In tal caso, peraltro, il riconoscimento in sede giudiziaria di una compensazione di crediti derivanti da differenti rapporti giuridici è accertamento con decorrenza retroattiva, che comporta l'inesistenza originaria del credito di minore importo e incide pertanto direttamente sul titolo azionato (Cass., sez. un., n. 16508/10) sicché, oltre che ammissibile, il fermo sarebbe addirittura superfluo, perché volto a propiziare una compensazione che si è già prodotta.' (Cass. n. 34930 del 2021).

7.2. Quindi il fermo, in caso di apertura di procedura concorsuale nei confronti del contribuente, ha un rilievo meramente residuale, finalizzato alla compensazione ex art. 56 legge fall. , nei casi in cui i reciproci crediti non sono contestati ed entrambi sono sorti anteriormente all'apertura della procedura. Nel caso in esame la prima circostanza non era controversa tra le parti l'Amministrazione non ha mai contestato l'an del credito IVA vantato dalla società né questa o gli organi della procedura hanno contestato i carichi pendenti eccepiti dall'Ufficio fondati su cartelle esattoriali non impugnati e ammessi allo stato passivo della procedura, tanto è vero che vi erano già stati pagamenti nell'ambito della procedura a favore dell'Erario. Il punto controverso riguardava il secondo presupposto, poiché la procedura eccepiva l'acquisto del credito IVA successivamente all'apertura della procedura ma la CTR ha accertato - e sul punto non vi è stata alcuna impugnazione - che si trattava di situazioni giuridiche soggettive "antecedenti la procedura di amministrazione straordinaria", perché "la cessione del credito IVA era stata risolta, con effetto fisiologicamente retroattivo, valendo la risoluzione a far riacquistare a Cirio sin dall'inizio il diritto di credito, sorto prima dell'avvio della procedura concorsuale, come se la cessione non fosse mai stata stipulata".

7.3. Il secondo motivo pertanto è fondato mentre resta assorbito il terzo.

8. Dall'accoglimento del secondo motivo deriva la fondatezza del quarto motivo.

8.1. In tema di rimborso dell'eccedenza detraibile dell'IVA, l'emissione di un legittimo provvedimento di fermo amministrativo del credito IVA chiesto a rimborso, perché sono sussistenti le ragioni di credito che esso è volto a tutelare, comporta che, per il periodo di sospensione del rimborso, non maturino gli interessi legali previsti dall' art. 38 bis del D.P.R. n. 633 del 1972 (Cass. n. 25164 del 2022 ; Cass. n. 17828 del 2021 ; Cass. n. 11418 del 2019 ; Cass. n. 8540 del 2016), pacificamente ritenuti moratori (da ultimo Cass. n. 24295 del 2023). Diversamente, nel caso in cui il provvedimento cautelare sia stato illegittimamente emesso per insussistenza dei controcrediti a cautela dei quali il fermo era stato disposto, il credito IVA richiesto a rimborso produce gli interessi legali di cui all'art. 38 bis citato 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. n. 16097 del 2022). Si aggiunga che l'imputabilità del ritardo nel rimborso di un credito IVA è circostanza che è ritenuta come incidente sulla decorrenza o meno di degli interessi non solo dalla giurisprudenza di legittimità, ma anche da quella unionale (cfr. CGUE 6 luglio 2017, in causa C-254/16, nonché CGUE 28 febbraio 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; sicché, nel caso inverso, di imputabilità del ritardo al creditore, non può parlarsi di ostacolo alla riduzione di quegli interessi).Una simile interpretazione non contrasta nemmeno con l' art. 183 della direttiva IVA , atteso che la sospensione del decorso degli interessi è imputabile allo stesso contribuente e, anzi, l' art. 38 bis del D.P.R. n. 633 del 1972 concede allo stesso contribuente un termine di quindici giorni durante il quale, pur dovendosi attivare per integrare la domanda, gli interessi continuano a decorrere in suo favore (Cass. n. 11418 del 2019). Può, dunque, concludersi che, in presenza di un provvedimento di fermo amministrativo, la decorrenza degli interessi legali moratori di cui all' art. 38 bis del D.P.R. n. 633 del 1972 nel corso del periodo di vigenza della misura cautelare, è condizionata dalla legittimità o meno del fermo gli interessi maturano solo in caso di fermo illegittimo, mentre nel caso di fermo legittimo, la legge non prevede la corresponsione di altre forme di interesse di natura compensativa sul credito IVA in ragione della sostanziale imputabilità al creditore della sospensione del pagamento (Cass. n. 11886 del 2024).

9. Pertanto, accolti il secondo e quarto motivo, rigettato il primo e assorbito il terzo, la causa deve essere rimessa al giudice del merito che deciderà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. accoglie il secondo e quarto motivo di ricorso, rigettato il primo e assorbito il terzo, cassa di conseguenza la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza