

Sentenza del 13/02/2024 n. 3986 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società contribuente Saipem Spa ricorre per la cassazione della sentenza n. 3263/15/2019 resa dalla CTR per la Lombardia che accoglieva l'appello dell'Ufficio, ritenendo legittimo il provvedimento di diniego parziale opposto in relazione agli interessi maturati tra la data di presentazione della richiesta di rimborso del credito IVA per l'anno 2014 e quella del loro riconoscimento, credito poi ceduto alla società Unicredit Factoring Spa

La CTR riteneva che gli interessi dovessero essere qualificati come moratori, con l'effetto di essere dovuti solo in caso di ritardo da parte dell'Ufficio, non ravvisabile nel caso di specie. Rigettava conseguentemente l'appello incidentale della società contribuente, evidenziando la non computabilità del periodo intercorrente tra la data di notifica della richiesta di documenti e la data di loro consegna, stante il ritardo in cui costei contribuente era incorsa per sua colpa, avendo consegnato la documentazione richiestale, tra cui le polizze fideiussorie, con 226 giorni di ritardo. Propone ricorso per cassazione la società Saipem Spa affidandosi a due motivi di impugnazione. Ricorso speculare contro la sentenza gravata viene proposto anche da Unicredit Factoring Spa. Controricorre ad entrambi i ricorsi l'Avvocatura generale dello Stato. Chiamato originariamente per la camera di consiglio del 14 marzo 2023, in prossimità dell'adunanza, entrambe le parti private hanno depositato memoria a sostegno delle proprie posizioni. L'affare veniva rinviato alla trattazione in pubblica udienza per collegamento con il giudizio n. 38477/2019.

In prossimità dell'odierna udienza il P.M., in persona del sost. Procuratore Generale dott. Giuseppe Locatelli, ha depositato requisitoria scritta in forma di memoria, chiedendo l'accoglimento del ricorso, mentre le parti private hanno depositato ulteriori memorie scritte ad illustrazione delle proprie ragioni.

Motivi della decisione I. Occorre premettere che le impugnazioni vengono qui trattate congiuntamente, essendo ivi state svolte le stesse identiche censure.

Vengono proposti due mezzi di impugnazione. Con il primo motivo di ricorso le due società contribuenti denunziano la violazione e falsa applicazione dell' art. 38 -bis , co. 1, d.P.R. n. 633/1972 in relazione all' art. 360 , co. 1, n. 3 c.p.c., ivi invocando la non rilevanza e la non imputabilità alla società del ritardo nella presentazione della documentazione chiesta a riprova della domanda di rimborso e, in particolare della polizza fideiussoria, così come deducono la natura compensativa e non moratoria degli interessi da rimborso anticipato. Prospettano altresì l'alternatività tra la disposizione di cui al d.P.R. n. 633/1972 , art. 38 bis , co. 1, da una parte e gli istituti cautelari di cui al D.Lgs. 472/1997 , art. 23 , co. 1, e del r.d. n. 2440/1923 art. 69 , come

riconosciuto dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione (pag. 23 del ricorso). In sostanza criticano la sentenza sia nella parte in cui la CTR ha qualificato come moratori gli interessi in esame, dovendo invece essi maturare a prescindere dalla loro natura (moratoria o compensativa), sia nella parte in cui il Collegio ha ritenuto sospeso il periodo di loro maturazione in ragione della tardiva produzione delle polizze fideiussorie, preposte a "tutelare" la sola Amministrazione finanziaria anziché ad accertare la reale sussistenza del credito erariale. Con il secondo motivo le ricorrenti lamentano la violazione e falsa applicazione dell' art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972 in relazione all' art. 360 , co. 1, n. 3 c.p.c. alla luce dei principi di buon andamento della pubblica amministrazione di cui all' art. 97 Cost., di ragionevolezza di cui all' art. 3 , co. 2, Cost., nonché dei principi del diritto euro-unitario di proporzionalità ed effettività, ivi affermando anche la spettanza degli interessi maturati nel periodo intercorrente tra la data della risposta alla prima richiesta e il completamento della stessa. In sostanza affermano di aver prodotto il 95% della documentazione complessivamente richiesta entro tredici giorni dalla richiesta e di aver omesso erroneamente la produzione di solo quattro fatture (su un totale di 14), la cui omissione era però stata segnalata dall'Ufficio con otto mesi di ritardo in violazione dei superiori principi costituzionali.

.II. Con riguardo al primo motivo, questa Corte ha già affermato 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. Essi spettano solo se la mora è fondata e dunque soltanto se il ritardo nel rimborso Iva è addebitabile all'Ufficio (v. Cass. n. 8540 del 29/04/2016 ; in precedenza v. anche Cass. n. 13808 del 23/07/2004)" (Cfr. Cass. civ., V, n. 17828/2021). Nondimeno ha altresì stabilito che "Indubbiamente si deve consentire lo svolgimento di una verifica fiscale che accerti la sussistenza dei presupposti del rimborso sotto il versante dell'esistenza di controcrediti che non consentano di procedervi, sebbene ciò comporti la proroga del termine per ottenere il rimborso e la conseguente dilazione della corresponsione di interessi (Corte giust. in causa C-107/10, cit.). Una tale proroga non può, tuttavia, essere irragionevole a propria volta; il che accadrebbe se essa, in una situazione in cui emerga la correttezza dell'importo del rimborso d'imposta dichiarato nella dichiarazione fiscale, vada oltre quanto è necessario per la proficua conclusione del procedimento di verifica (è stato ritenuto adeguato il termine normale di 45 giorni, e irragionevole il periodo di quasi otto mesi in concreto in quel caso trascorso: Corte giust., causa C-107/10, cit., punto 51 e dispositivo), e sia esclusa la compensazione garantita dagli interessi: in tal modo si produrrebbe l'effetto di privare il soggetto passivo dei fondi corrispondenti all'eccedenza dell'Iva. Non riesce a elidere il pregiudizio subito dal titolare del credito oggetto della richiesta di rimborso la possibilità che gli è riconosciuta di abbreviare i termini per ottenere il rimborso fornendo una cauzione o anche una garanzia come la fideiussione. E ciò perché l'obbligo di costituzione della cauzione o della garanzia, che di norma è prestata a titolo oneroso, produce, in realtà, unicamente l'effetto di sostituire l'onere finanziario relativo all'immobilizzazione dei fondi corrispondenti all'eccedenza dell'iva per la durata del procedimento di verifica con quello corrispondente all'immobilizzazione dell'importo della cauzione o al costo della garanzia (Corte giust. in causa C-107/10, cit., punto 60)...(...) ... Nel caso in esame, per conseguenza, a fronte dell'insussistenza dei controcrediti vantati, è residuo soltanto il ritardo irragionevole nella corresponsione del rimborso, che non è stato compensato dal riconoscimento degli interessi" (cfr. Cass., V, 16097/2022).

.III. Più precisamente, nel caso che occupa viene questione della documentazione richiesta per la fideiussione, affermando non essere elemento costitutivo del credito, ma di sua garanzia nell'erogazione.

Va rilevato che analoga questione fra le stesse parti -in posizione processuale speculare- ed allibrata al rgn 38477/2019 è stata definita con sentenza di questa Corte n. 24031/2023, che ritesse il costante orientamento della Sezione, cui merita qui dare continuità. Ed infatti, la natura moratoria degli interessi dovuti dall'Amministrazione finanziaria per il ritardato rimborso dei crediti IVA è stata affermata con continuità da questa Corte fin dal 2011. Nella sentenza n. 13080 del 15/06/2011 (Rv. 618374 - 01), emessa in una controversia relativa all'impugnazione di un diniego di corresponsione degli interessi maturati su credito IVA, questa Corte ha affermato che gli interessi dovuti sulla base delle disposizioni che venivano ivi in rilievo, tra cui l' art. 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 (oltre all' art. 1 , comma 16, del d.l. n. 417 del 1991 , convertito con modificazioni dalla legge n. 66 del 1992), erano "incontrovertibilmente" interessi moratori, di fonte legale, tanto che per ottenerne l'adempimento non era necessaria alcuna specifica richiesta o costituzione in mora.

Con successiva sentenza (Cass. n. 28257 del 18/12/2013) questa Corte, richiamando il precedente appena citato, ha, altresì, precisato che la natura moratoria di tali interessi emergeva "dal dato che la loro spettanza è ancorata al presupposto del ritardo, in linea, del resto, con la L. 26 gennaio 1961, n. 29 , art. 5 " (secondo cui "Sulle somme pagate per tasse e imposte indirette sugli affari e ritenute non dovute a seguito di provvedimento in sede amministrativa o giudiziaria spettano al contribuente gli interessi di mora nella misura di cui al precedente articolo 1 a decorrere dalla data della domanda di rimborso").

Successivamente, la natura moratoria degli interessi in esame è

stata affermata in modo espresso anche da Cass. n. 17020 del 2014 nonché da Cass. n. 8540 del 2016 , secondo cui la natura moratoria di tali interessi discende dal rilievo che gli stessi sono disposti per il ritardo con cui l'IVA è rimborsata, sicché gli stessi "non sono interessi corrispettivi", da Cass. n. 28333 del 2018 , da Cass. n. 24295 del 2019 e, più recentemente, da Cass. n. 17828 del 2021 . 2.5. La natura moratoria degli interessi in questione è stata affermata anche dalla giurisprudenza unionale. 2.6. La Corte di giustizia dell'unione europea nella sentenza 24 ottobre 2013 in causa C-431/12, Agentia Nationala de Administrare Fiscala c. SC Rafinaria Steaua Romana SA, ha espressamente qualificato come moratori gli interessi che a mente dell' art. 183 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, l'amministrazione tributaria di uno Stato membro è obbligato a corrispondere ad un soggetto passivo che abbia chiesto il rimborso dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte sull'imposta sul valore aggiunto di cui è debitore, quando il rimborso sia stato effettuato tardivamente da tale amministrazione. 2.7. In senso analogo le sentenze della CGUE del 6 luglio 2017 in causa C-254/16, del 28/02/2018 in causa C-387/16, del 23 aprile 2020, nelle cause riunite C-13/18 e C-126/18, nonché, più recentemente nella sentenza del 13 ottobre 2022, in causa C-1/21 e in quella dello stesso 13 ottobre 2023, in causa C-397/21, in cui, al punto 37, la Corte, richiamando la precedente pronuncia del 12 maggio 2021, technoRent International e a., in causa C-844/19 (EU:C:2021:378, punto 40), ha dichiarato che, sebbene l' articolo 183 della direttiva IVA non

preveda l'obbligo di corresponsione di interessi sull'eccedenza di IVA da rimborsare né specifici il dies a quo ai fini della determinazione degli interessi stessi, il principio di neutralità del sistema fiscale dell'IVA richiede che le perdite finanziarie generate da un rimborso di un'eccedenza di IVA effettuato oltre un termine ragionevole siano compensate dal pagamento di interessi di mora.

Ha ben operato la CTR a ritenere che gli interessi in questione avessero natura moratoria e non compensativa. Ovviamente tali interessi, in quanto moratori, "spettano solo se la mora è fondata e dunque soltanto se il ritardo nel rimborso Iva è addebitabile all'Ufficio (v. Cass. n. 8540 del 29/04/2016 ; in precedenza v. anche Cass. n. 13808 del 23/07/2004). L'immediata conseguenza è che gli interessi sono dovuti solo se e in quanto il provvedimento di sospensione sia illegittimo; altrimenti non è addebitabile all'Amministrazione il mancato rimborso per il periodo in cui è stato mantenuto e durante la sospensione del pagamento essa non poteva considerarsi in mora, né può essere tenuta al pagamento degli interessi che da tale mora conseguono" (così, in Cass. n. 17828 del 2021).

Tale affermazione di principio consente di passare all'esame dell'ulteriore profilo di ricorso con cui la parte privata ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell' art. 38-bis , comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 , per avere la CTR erroneamente ricompreso nel computo degli interessi i giorni impiegati dalla società per la prestazione delle garanzie richieste sia ai sensi dell' art. 23 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , sia ai sensi del comma 4 del citato art. 38-bis (nella versione vigente ratione temporis, oggi comma 5).

Al riguardo occorre premettere che l'imputabilità del ritardo nel rimborso di un credito IVA è circostanza che è ritenuta come incidente sulla decorrenza 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 euro unitaria (cfr. CGUE, sentenza del 6 luglio 2017 in causa C-254/16, nonché 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; sicché, nel caso opposto, non vi è alcun ostacolo alla riduzione).

In altri termini, diversi sono i casi in cui è prevista la sospensione del rimborso del credito IVA e della conseguente decorrenza degli interessi moratori.

Il primo comma, seconda parte, dell' art. 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 , 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. L'attuale comma ottavo del citato art. 38-bis prevede la sospensione del rimborso per il caso di constatazione di uno dei reati di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74 del 2000 ; in tal caso la sospensione, anche della decorrenza degli interessi di mora, opera "fino alla definizione del relativo procedimento penale". La maturazione degli interessi a credito del contribuente rimane, altresì, sospesa durante il tempo in cui quest'ultimo non fornisce la documentazione relativa alla prestazione di garanzia fideiussoria prevista dal comma 4 del citato art. 38-bis 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 comma 5 del citato art. 38- bis è imposta come obbligatoria nelle ipotesi espressamente declinate nel predetto comma 4, alle lettere da a) a d).

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.

La sospensione del rimborso è inoltre previsto dall' art. 23 del D. Lgs. n. 472 del 1997 , 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, ancorché non definitivi". Ulteriore ipotesi di sospensione è quella del cd. fermo amministrativo, regolato dall' art. 69 , sesto comma, del r.d. n. 2440 del 1923 , 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". Infine, la sospensione del rimborso del credito IVA opera anche in presenza di carichi pendenti. In tali casi, la sospensione del rimborso, così come affermato da questa Corte (Cass. n. 17828 del 23021, 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 dall'art. 69, quinto comma, r.d. n. 2240 del 1923. 13. In tutti i casi sopra elencati la sospensione della decorrenza degli interessi 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. esigenza, questa, avvertita e riconosciuta anche dalla giurisprudenza euro unitaria (al riguardo si rinvia a quanto detto al precedente paragrafo sull'imputabilità del ritardo nella procedura di rimborso del credito. Va però ulteriormente precisato al riguardo che le Sezioni unite di questa Corte, nel risolvere un contrasto interno alla Corte in ordine all'utilizzabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria degli strumenti posti dal Legislatore a disposizione della stessa per la tutela delle ragioni erariali, hanno affermato il principio di alternatività di tali strumenti, in specie, da un lato, l' art. 38 bis d.P.R. n. 633 del 1972 (per le ipotesi di 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 dall' art. 23 D.Lgs. n. 472 del 1997 , ovvero di quegli istituti 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 (cfr. Cass. n. 17828 del 2021).

È stato quindi enunciato il seguente principio di diritto: "in tema di rimborsi IVA, l'amministrazione finanziaria che abbia chiesto e ottenuto dal contribuente la garanzia in base all' art. 38 bis , comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972 , durante il periodo di vigenza della medesima non può fare uso degli strumenti cautelari, rispetto ad essa alternativi, previsti dagli artt. 23 ,

comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997 e 69 del r.d. n. 2440 del 1923 , 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 dall' art. 10 , comma 1, l. n. 212 del 2000 , nonché 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).

Orbene, nel caso di specie è pacifico che l'Agenzia delle entrate, dopo aver provveduto a sospendere il rimborso del credito con provvedimento emesso in data 26/02/2016 ai sensi dell' art. 23 del D.Lgs. n. 472 del 1997 e poco dopo che la società contribuente prestasse (in data 28/09/2016) la garanzia richiesta con tale provvedimento, in data 06/10/2016 richiese un'ulteriore garanzia, questa volta "ex art. 38-bis, comma 4 (ora comma 5)" del d.P.R. n. 633 del 1972 , evasa dalla contribuente mediante presentazione del documento fideiussorio in data 15/11/2016" (ricorso, pag. 4 e 5) e, successivamente, in data 18/11/2016, al fine di integrare la polizza fideiussoria precedentemente ottenuta, richiese, sempre ai sensi del citato art. 38-bis, un'appendice alla predetta polizza che la società presentò in data 5/12/2016.

È quindi, evidente che nel caso in esame si è verificata quella duplicazione di garanzie che le Sezioni unite di questa Corte hanno ritenuto illegittima e da cui consegue che per i periodi sopra indicati, in cui l'Agenzia delle entrate ha preteso una prestazione di garanzia ulteriore rispetto a quella già ottenuta in seguito al provvedimento di sospensione adottato ai sensi dell' art. 23 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , decorrono e vanno riconosciuti alla società creditrice gli interessi di mora sul credito vantato, diversamente da quanto invece accade per il tempo impiegato da quest'ultima per prestare la garanzia ex art. 23 citato.

Pertanto, la sentenza merita di essere cassata con rinvio al giudice di merito perché ricalcoli gli interessi dovuti alla contribuente.

.IV. Il secondo motivo è inammissibile, perché propone violazione di legge in parametro ai principi costituzionali, innervandosi con profili di merito (leale collaborazione fra pubblico e privato; buon andamento e ragionevolezza) che possono trovare cittadinanza avanti il giudice di merito, nella ponderazione dell'apporto collaborativo delle parti ai fini di calcolo della mora.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza; rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per la Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza