CASSAZIONE.net

N° 2320-20

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Oggetto

TRIBUTI

Ud. 03/12/2019 - PU

R.G.N. 26204/2012

Cron 2320 Rep.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

PIETRO CURZIO - Primo Presidente f.f. -

BIAGIO VIRGILIO - Presidente Sezione -

LUCIA TRIA - Consigliere -

LUIGI GIOVANNI LOMBARDO - Consigliere -

MARIA GIOVANNA SAMBITO - Rel. Consigliere -

LUIGI ALESSANDRO SCARANO - Consigliere -

ALBERTO GIUSTI - Consigliere -

ANTONIO PIETRO LAMORGESE - Consigliere -

ANGELINA MARIA PERRINO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 26204-2012 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO;

- ricorrente -

contro

587/19

Cassazione.net

CASSAZIONE.net

HM S.R.L., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA SICILIA 66, presso lo studio dell'avvocato LUCIA MONTECAMOZZO - STUDIO FANTOZZI & ASSOCIATI, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato FRANCESCO MATTARELLI;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza n. 116/2012 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di MILANO, depositata il 20/07/2012.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 03/12/2019 dal Consigliere MARIA GIOVANNA SAMBITO;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale LUCIO CAPASSO, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale ed incidentale;

uditi gli avvocati Lorenzo D'Ascia per l'Avvocatura Generale dello Stato e Francesco Mattarelli.

FATTI DI CAUSA

Il 5.2.2009 la S.r.l. HM chiedeva il rimborso di un credito IVA per l'anno di imposta 2008, corredando l'istanza, su richiesta dell'Ufficio, da una fideiussione prestata ai sensi dell'art. 38 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo applicabile *ratione temporis*. Il 22.10.2009 l'Agenzia delle Entrate notificava, tuttavia, la sospensione del rimborso, che veniva disposta, ex art. 23, co 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, fino alla definizione del contenzioso, in corso con la stessa contribuente, relativo ad un avviso di rettifica e liquidazione in tema di imposta di registro, per un maggiore importo.

La CTP di Varese accoglieva il ricorso proposto dalla Società avverso il provvedimento di sospensione, per esser venuto meno il carico pendente, a seguito dell'annullamento dell'avviso di accertamento relativo all'imposta di registro, operato con sentenza nelle more emessa dalla medesima CTP.

Cassazione.net

CASSAZIONE.net

Il gravame dell'Ufficio veniva rigettato, con sentenza 116/32/2012, dalla CTR della Lombardia. Tale decisione affermava, in espressa adesione a richiamata giurisprudenza di legittimità, che la sospensione del rimborso IVA era disciplinata dalla disposizione speciale di cui all'art. 38 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, che, prevedendo un sistema compiuto di garanzie volte a tutelare l'interesse dell'Erario al recupero di quanto eventualmente versato indebitamente, escludeva l'applicabilità di altre norme di analogo contenuto, ed in particolare del fermo amministrativo, conclusione che reputava confermata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

I giudici d'appello osservavano, inoltre, che l'art. 23, co 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, nella formulazione applicabile *ratione temporis*, consentiva la sospensione del rimborso in ipotesi di contestazione di sanzioni, ma ne escludeva la perdurante vigenza, quando, come nella specie, l'atto di irrogazione delle sanzioni fosse stato annullato, per quanto non definitivamente.

Avverso tale sentenza, che rigettava la domanda della contribuente volta al risarcimento del danno ex art. 96 c.p.c., proponeva ricorso l'Agenzia delle Entrate con un unico motivo, con cui, deducendo la violazione degli artt. 23, del d.lgs. n. 472 del 1997, 38 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, e 69 del r.d. n. 2440 del 1923, sosteneva che, come affermato da giurisprudenza di legittimità, il sistema di prestazione di garanzie contemplato dall'art. 38 bis del decreto IVA non precludeva la sospensione del rimborso secondo le disposizioni, aventi ambiti applicativi diversi, di cui agli artt. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 e 69 del r.d. n. 2440 del 1923. La ricorrente affermava, inoltre, che il fermo di cui all'art. 23 del d.lgs. n. 472 continuava a mantenere i suoi effetti nel caso in cui gli atti irrogativi delle sanzioni fossero stati annullati, come nella specie, con pronuncia non definitiva.

CASSAZIONE.net

La Società contribuente resisteva con controricorso con cui proponeva ricorso incidentale, censurando la mancata condanna della controparte al risarcimento dei danni, per colpa grave.

Con ordinanza interlocutoria, n. 16567 del 20 giugno 2019, emessa all'esito della pubblica udienza del 3 aprile 2019, in vista della quale la controricorrente, nella sua nuova denominazione M S.r.l., depositava memoria, la Quinta Sezione ha rimesso la causa al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, rilevando un contrasto nella giurisprudenza della Sezione in ordine al rapporto tra le disposizioni in rilievo (artt. 23, co 1, del d.lgs. n. 472 del 1997; 69 del r.d. n. 2440 del 1923 e 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972) in caso di richiesta di rimborso di crediti IVA, evidenziando che il contrasto è destinato ad aggravarsi a fronte dell'attuale testo dell'art. 23, co 1, del d.lgs. cit. (come modificato dall'art. 16 del d.lgs. n. 158 del 2015) secondo cui il pagamento può essere sospeso in presenza non solo di atti di contestazione o di irrogazione di sanzioni, ma anche di atti di accertamento di maggiori tributi, pur se non armonizzati. A tale contrasto, prosegue l'ordinanza, deve aggiungersi quello relativo all'operatività dell'art. 23, co 1, del d.lgs. n. 472 cit., in caso di atto annullato non definitivamente.

Fissata l'udienza innanzi a questo Collegio, la contribuente ha depositato ulteriore memoria ed il P.G. conclusioni scritte.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Le questioni poste all'esame delle Sezioni Unite, sopra riassunte, sono compendiate, in seno all'ordinanza interlocutoria, nei seguenti quesiti:

a) se, in caso di richiesta di rimborso di un credito IVA, l'amministrazione finanziaria che abbia chiesto e ottenuto fideiussione dalla contribuente a termini dell'art. 38-bis, comma 1, d.P.R. n. 633/1972, possa fare uso dello strumento cautelare di cui all'art. 23, comma 1, d.lgs. n. 472/1997, ovvero anche di quello previsto dall'art.

Cassazione.net

CASSAZIONE.net

69 r.d. n. 2440/1923, ove contesti al creditore un controcredito derivante dall'irrogazione di sanzioni, nella specie conseguenti ad imposte non armonizzate;

b) se l'art. 23, comma 1, d.lgs. n. 472/1997 trovi applicazione in caso di atto di irrogazione delle sanzioni annullato non definitivamente.

2. Il Collegio ritiene, anzitutto, necessario sottolineare che, come non ha mancato di far rilevare la Società contribuente, il provvedimento di sospensione del rimborso IVA è stato emesso dal Fisco in riferimento all'istituto di cui all'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997, e non ai sensi dell'art. 69 del r.d. n. 2440/1923.

La precisazione non costituisce una pedante puntualizzazione. Ed, infatti, se è bensì vero che la disciplina di cui all'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997, applicata dall'Ufficio, costituisce una declinazione specifica, in materia tributaria, del potere discrezionale di autotutela della P.A. in tema di fermo amministrativo di cui all'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923 (cfr. Cass. n. 5139 del 2016 e giurisprudenza richiamata) del quale mutua la natura cautelare e provvisoria in funzione di salvaguardia della possibile compensazione legale di opposte partite -e su tale comune denominatore fa all'evidenza leva l'ordinanza interlocutoria- è, però, altrettanto vero che la disciplina dell'art. 23, qui in rilievo, si differenzia da quella regolata dall'art. 69 non solo perché relativa a rapporti di debito/credito che intercorrono esclusivamente tra Amministrazione finanziaria e contribuente, al quale, secondo il testo qui applicabile, sia addebitata una violazione o -come nella specie- ne sia responsabile in solido, ma, soprattutto, perché richiede che: a) la pretesa dell'Amministrazione finanziaria sia formalizzata in uno specifico atto di contestazione o di irrogazione della sanzione a lui notificato, non essendo sufficienti mere ragioni di credito, come per il fermo amministrativo; b) limita espressamente la sospensione alla «somma risultante dall'atto o dalla decisione della

Cassazione.net

CASSAZIONE.net

commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo», mentre nella disciplina del fermo non si fa cenno a limiti quantitativi della sospensione del pagamento in relazione all'entità delle ragioni di credito.

3. Valutando, al lume di tali precisazioni, i quesiti posti in seno all'ordinanza interlocutoria, va rilevato che, come da essa rammentato, parte della giurisprudenza ha ritenuto che, in ipotesi di richiesta di rimborso dell'eccedenza IVA, ex art. 38 bis del d.P.R. n. 633, sia preclusa al Fisco l'applicazione di misure cautelari.

4. Hanno aderito a questa tesi, senza pretese di completezza:

a) Cass. n. 10199 del 2003, secondo cui: in tema di rimborsi IVA, l'art. 38 bis del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede, oltre che un'ipotesi di sospensione dell'esecuzione dei rimborsi, in presenza di contestazioni penali (per il reato di cui all'art. 4, comma primo, n. 5, D.L. n. 429 del 1982, conv. nella legge n. 516 del 1982), anche, un sistema di prestazioni di garanzie che assolve specificamente la funzione di tutelare l'interesse dell'Erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente. Di conseguenza, tale disposizione preclude, rispetto a tali rimborsi, l'applicazione dell'istituto del fermo amministrativo, di cui all'art. 69 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440 (in quel caso il contribuente aveva prestato la fideiussione di cui all'art. 38 bis cit., e non era applicabile, *ratione temporis*, il principio generale della sospensione dei pagamenti di crediti in favore di contribuenti autori di violazioni finanziarie, di cui all'art. 23 d.lgs. n. 472 del 1997);

b) Cass. n. 7952 del 2004, che, affermata la natura cautelare dell'istituto del fermo, ne ha escluso la concreta applicabilità alla materia dei rimborsi IVA, in dichiarata applicazione dei principi affermati con la precedente sentenza n. 10199 del 2003 (in quel caso si è riconosciuta la spettanza degli interessi sul credito IVA -che era stato rimborsato- nel periodo intercorrente tra l'emissione del

Cassazione.net

CASSAZIONE.net

provvedimento di fermo amministrativo e la prestazione della garanzia da parte del contribuente);

c) Cass. n. 27265 del 2006, secondo cui, con la previsione del sistema di prestazione di garanzie contemplato con l'art. 38 bis del decreto IVA (in quel caso prestate mediante fideiussione), il legislatore ha inteso limitare la sospensione dell'esecuzione del rimborso alla sola ipotesi di contestazione di specifici reati a carico del contribuente;

d) Cass. n. 15424 del 2009, che, in un caso in cui si dibatteva della legittimità del provvedimento di fermo amministrativo ai rimborsi IVA "in base a ragioni di credito dell'Amministrazione emergenti da semplici p.v.c." ne ha ritenuto precluso l'utilizzo, sul presupposto che l'art. 38 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, prevede "accanto alla sospensione dell'esecuzione dei rimborsi in presenza di contestazioni penali, un articolato sistema di garanzie teso a tutelare l'interesse dell'Erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente";

e) Cass. n. 27784 del 2018, che, pur consapevole del diverso indirizzo giurisprudenziale nelle more formatosi (su cui *infra*), ha ritenuto la prevalenza della disposizione di cui all'art. 38 bis del d.P.R. 633 su altre norme (in quel caso, peraltro, non invocate) tendenti, in vari modi, ad assicurare garanzie all'Erario a fronte di pagamenti da esso effettuati. La conclusione è stata assunta sia in ragione della natura speciale della disposizione anzidetta, sia in riferimento al diritto dell'Unione, sul presupposto che la sospensione del rimborso per la sola esistenza di un carico pendente finiva col compromettere in maniera generalizzata ed indefinita nei tempi un meccanismo di funzionamento dell'imposta armonizzata;

f) Cass. n. 27866 del 2018 che, in controversia concernente una sospensione del rimborso IVA, ritenuta adottata ex art. 38 bis, e non anche ai sensi dell'art. 69 r.d. cit., ha ribadito, incidentalmente, che

CASSAZIONE.net

l'applicazione del fermo (in quel caso per crediti IRES IRAP) sarebbe stata affetta da violazione di legge, secondo l'ordine degli argomenti svolti dalla sentenza n. 15424 del 2009, citata;

g) Cass n. 28739 del 2018, anch'essa consapevole del diverso indirizzo formatosi nella giurisprudenza della Sezione, ha ritenuto preferibile (in fattispecie analoga alla precedente) l'orientamento della menzionata Cass. n. 15424 del 2009, di cui trascrive la massima. La decisione ha affermato che l'art. 38 bis del d.P.R. n. 633 è norma speciale, anche, in relazione alla disposizione di cui all'art. 23 d.lgs. 472 del 1997, che, nella versione vigente *ratione temporis*, (antecedente alla riforma del 2015) riguarda essenzialmente la garanzia dello Stato alla riscossione delle sanzioni e non costituisce espressione di un principio generale riferito a qualunque tipo di pagamento;

h) Cass. n. 2893 del 2019, che ha evidenziato "non poche perplessità sull'applicabilità, in materia di Iva -già destinataria di una dettagliata disciplina a garanzia delle richieste di rimborso- di un rimedio cautelare predisposto normativamente a garanzia dello Stato nella riscossione delle sanzioni", ed ha ritenuto l'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 inapplicabile, per la specifica normativa di cui all'art. 38 bis cit., sottolineando, in riferimento al sistema euro-unitario ed alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, l'importanza del principio di neutralità dell'imposta.

5. Hanno, invece, aderito alla tesi, secondo cui in ipotesi di richiesta di rimborso dell'eccedenza IVA la disciplina di cui all'art. 38 bis del d.P.R. n. 633 non è esaustiva e non preclude al Fisco l'applicazione di misure cautelari, anche in questo caso senza pretese di completezza:

i) Cass. n. 4567 del 2004, che ha considerato che il provvedimento di sospensione costituisce "una misura cautelare, espressione del potere di autotutela della P.A., rivolto a sospendere,

Cassazione.net

CASSAZIONE.net

in presenza di una "ragione di credito" della P.A. stessa, eventuali pagamenti dovuti, a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale dello stesso con un credito, anche se non attualmente liquido ed esigibile" che l'Amministrazione abbia ovvero pretenda di avere nei confronti del suo creditore. La sentenza ha specificato, ancora, che "il provvedimento dura e produce i suoi effetti se e finché non intervenga un provvedimento definitivo (anche giurisdizionale) di revoca o di incameramento delle somme delle quali è stato sospeso il pagamento al privato";

ii) Cass. n. 9853 del 2011, di analogo tenore della precedente, espressamente citata. In tale decisione, resa in fattispecie di impugnazione del silenzio rifiuto sulla richiesta di rimborso del credito di imposta vantato dal contribuente, nell'importo risultante a seguito di rettifica, si è ritenuta legittima l'eccezione di "fermo amministrativo" proposta dall'Ufficio ai sensi del R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, e si è affermato, inoltre, non potersi condividere il diverso indirizzo esegetico indicato in Cass. n. 27265 del 2006 (cfr. lett. c) § precedente), ritenendo trattarsi 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 dal citato art. 69, garantisce la possibilità di operare la compensazione con i controcrediti dell'amministrazione;

iii) Cass. n. 4505 del 2012, secondo cui il provvedimento di sospensione del pagamento (c.d. fermo amministrativo) trova piena applicazione anche in riferimento a somme pretese in restituzione in materia di IVA, in ragione della pendenza di controversie tra le parti su rettifiche relative ad altre annualità d'imposta. La sentenza dichiara espressamente di intendere dare continuità all'indirizzo di cui a Cass. n. 4567 del 2004 e 9853 del 2011, ribadendo trattarsi garanzie aventi funzioni diverse;

CASSAZIONE.net

iv) Cass. n. 9246 del 2013, in fattispecie di impugnazione del silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso, avanzata dalla contribuente, di un credito IVA non contestato nell'*an* e nel *quantum*, ha ritenuto legittimo il fermo amministrativo esercitato nel corso del giudizio, per altri e più impegnativi "carichi fiscali pendenti" della contribuente;

v) Cass. n. 7320 del 2014, secondo cui il fermo amministrativo ha portata generale e concorre col più limitato sistema di garanzie direttamente previsto dall'art. 38 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, che tutela un interesse in parte (qualitativamente) diverso, qual è quello all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente. La decisione ha aggiunto che "la funzione dell'istituto del fermo è destinata a cessare unicamente al sopraggiungere di un giudicato negativo circa la concorrente ragione di credito vantata dall'erario, in quanto il contribuente, allegando il diritto al rimborso dell'Iva versata in eccedenza mediante impugnazione del rifiuto del rimborso stesso, finisce col dedurre in giudizio, appunto, la inesistenza del requisito (della avversa "ragione di credito") cui la norma condiziona l'assoggettamento al potere autoritativo della pubblica amministrazione di sospendere l'adempimento dovuto";

vi) Cass. n. 5139 del 2016, che ha riaffermato che la possibilità per il Fisco di emettere il c.d. fermo amministrativo o contabile vale anche ai rimborsi dell'IVA, fino al sopraggiungere dell'eventuale giudicato negativo circa la concorrente ragione di credito vantata dall'erario. La decisione ha aggiunto che "l'art. 23 del D.Lgs. 472/1997 contiene solo una disciplina peculiare dell'istituto generale di cui all'art. 69, comma 6, del R.D. 2440/1923 riguardo ai casi particolari di contestazione o di irrogazione di sanzioni, così come peculiare è la sospensiva in presenza di contestazioni penali per reati fiscali di cui all'art. 38-bis, comma 3, del decreto IVA";

CASSAZIONE.net

vii) Cass. n. 25893 del 2017, che in fattispecie di sospensione del rimborso IVA, in considerazione dell'avvenuta notificazione di un p.v.c., nonchè di avvisi d'accertamento afferenti a IRPEG, IRAP e IVA, ha ribadito, mediante richiamo ai precedenti, l'applicabilità del provvedimento previsto dall'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923 anche ai rimborsi IVA, fino al sopraggiungere dell'eventuale giudicato negativo circa la concorrente ragione di credito vantata dall'erario;

viii) Cass. n. 4038 del 2019, che afferma la legittimità del diniego di rimborso di IVA, in dipendenza dell'adozione di un provvedimento di fermo amministrativo delle somme pretese in restituzione, riferito ad un p.v.c., essendo il presupposto normativo di applicabilità dell'istituto in esame non già la prova dell'esistenza del credito bensì la mera "ragione di credito". La decisione ha confermato anche l'orientamento in base al quale il provvedimento di sospensione del pagamento mantiene la sua efficacia e può essere legittimamente applicato fino al sopraggiungere dell'eventuale giudicato negativo circa la concorrente ragione di credito vantata dall'Erario.

6. Va rilevato, ancora, che, secondo alcune sentenze, l'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 ha implicitamente abrogato l'art. 38 bis del d.P.R. n. 633 del 1972. Si segnalano in tal senso:

a) Cass. n. 16535 del 2010, che, in fattispecie di richiesta di rimborso garantita mediante polizza fideiussoria, ha affermato che la disposizione di cui al d.lgs. n. 472 del 1997, art. 23, che attribuisce all'Amministrazione la facoltà di sospendere l'esecuzione di qualsiasi tipo di pagamento, ha comportato l'abrogazione implicita dell'art. 38 bis del decreto IVA -che limita il blocco dei rimborsi alla sola ipotesi di specifici reati- trattandosi di norma successiva avente rango non inferiore ed identica funzione cautelare. La sentenza ha, in particolare, precisato che, anche a voler riconoscere natura di norma speciale al d.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, la conclusione non muta, in quanto la regola *lex posterior generalis non derogat priori*

CASSAZIONE.net

speciali non ha un valore assoluto, e, nella specie, non può esservi dubbio sull'intento del legislatore di sovrapporre tale disposizione alle altre precedenti nel quadro di una maggior tutela della collettività, sicchè, a fronte di una richiesta di rimborso, l'Amministrazione non ha soltanto l'interesse a recuperare gli eventuali pagamenti non dovuti, ma anche quello a non effettuare inutili anticipazioni, potendo da esse derivare dei pregiudizi non completamente scongiurati dal sistema di garanzie di cui all'art. 38 bis;

b) Cass. n. 7630 del 2013, secondo cui il d.lgs. n. 472 del 1997, art. 23, nel fissare il principio generale della sospensione dei pagamenti dei crediti in favore di contribuenti autori di violazioni finanziarie, raggiunti da atti di contestazione o di irrogazione di sanzioni, ancorché non definitivi, fa riferimento a qualsiasi tipo di pagamento ed ha, quindi, implicitamente abrogato, quale norma successiva, avente rango non inferiore ed identica funzione cautelare della precedente, l'art. 38 bis del d.P.R. n. 633, che limita la possibilità dell'Amministrazione di sospendere l'erogazione dei rimborsi alla sola ipotesi di contestazione di specifici reati;

c) Cass. n. 19755 del 2013, secondo cui la sospensione del procedimento di esecuzione del rimborso del credito IVA, originariamente circoscritta all'ipotesi disciplinata dal d.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis, deve intendersi attualmente estesa a qualsiasi violazione tributaria integrante illecito amministrativo in considerazione della più ampia previsione -concernente anche imposte diverse dall'IVA- contenuta nel d.lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1. La decisione aggiunge che l'Amministrazione convenuta in giudizio dovrà, a tale fine, allegare e dimostrare che non può procedere al rimborso per non essere ancora divenuto definitivo il controcredito di importo equivalente o superiore a quello del credito chiesto a rimborso.

CASSAZIONE.net

7. La questione, oggetto del secondo quesito, relativa all'operatività della sospensione di cui all'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 fino al sopraggiungere di una pronuncia passata in giudicato, presenta una casistica ridotta. In senso affermativo, va segnalata:

a) Cass. n. 16535 del 2010 (cit. nel precedente § 6 lett. a.), che ha ritenuto la legittimità del rifiuto dell'Amministrazione di procedere al rimborso domandato dalla società contribuente prima della definizione delle violazioni alla medesima addebitate. In quel caso, il ricorso dell'Amministrazione è accolto ritenendo "ininfluente, perché non passata in giudicato, la sentenza di annullamento dell'avviso di rettifica della dichiarazione IVA per il 1997".

Va di contrario avviso:

b) Cass. n. 2893 del 2019 (cit. *supra* § 4 lett. h), secondo cui ove il giudice abbia annullato la pretesa per sanzioni "ancorchè non definitivamente" di quella pretesa "non può più tenersene conto ai fini della misura cautelare già adottata dalla Agenzia, caducandosi dunque le ragioni per il permanere della sospensione".

Per completezza, va aggiunto che la giurisprudenza è invece copiosa in tema del fermo amministrativo, e largamente maggioritaria (cfr. decisioni sopra indicate ai punti i) v) vi) vii) viii) del § 5) nel ritenerlo valido fino al sopraggiungere di una pronuncia passata in giudicato che abbia negato la concorrente ragione di credito (*contra* Cass. n. 20526 del 2006).

8. La disamina della giurisprudenza sopra riportata denota che il contrasto sulla prima delle due questioni poste in seno all'ordinanza interlocutoria si fonda essenzialmente sugli aspetti, sottolineati dalla prima serie di sentenze, della "specialità" dell'art. 38 bis della disciplina sull'IVA e dell'autosufficienza del previsto sistema di garanzie a tutelare l'interesse dell'Erario alla restituzione del rimborso in tesi indebitamente percepito dal contribuente. A tali elementi si oppone, da parte del secondo gruppo di sentenze, la diversa funzione

Cassazione.net

CASSAZIONE.net

della disposizione di cui all'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923, che, con portata generale, garantisce la possibilità di operare la compensazione di detto credito con i controcrediti dell'Amministrazione, e mira a garantire la certezza dei rapporti patrimoniali con lo Stato mediante la concorrente estinzione delle poste reciproche (attive e passive). Le poche decisioni che hanno riguardato l'istituto del fermo di cui all'art. 23 del decreto del 1997 - che, come si è detto, viene qui in rilievo- si sono basate essenzialmente sulla medesima relazione di specialità ed autosufficienza della disposizione del decreto IVA, e generalità di quella di cui all'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997, che, secondo alcune decisioni, avrebbe abrogato la disposizione precedente.

Tirando le fila del discorso che si va conducendo, il Collegio ritiene che la verifica della tesi che qualifica il sistema previsto dall'art. 38 bis del d.P.R. n. 633 del 1972 in termini di disposizione speciale non possa che muovere dal dato normativo, tenendo presente 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.

9. Le disposizioni richiamate, nei testi applicabili *ratione temporis* e per le parti che qui interessano, rispettivamente, dispongono:

d.P.R. n. 633 del 1972 art. 38-bis

-comma 1: "I rimborsi previsti nell'articolo 30 sono eseguiti, su richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale, entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione prestando, contestualmente all'esecuzione del rimborso e per una durata pari a tre anni dallo stesso, ovvero, se inferiore al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, cauzione in titoli di Stato o

CASSAZIONE.net

garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito, comprese le casse rurali e artigiane indicate nel primo comma dell'articolo 38, o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità o mediante polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione....";

comma 3: "Quando sia stato constatato nel relativo periodo di imposta uno dei reati di cui all'articolo 4, primo comma, n. 5), del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 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";

comma 6: "Se successivamente al rimborso viene notificato avviso di rettifica o accertamento il contribuente, entro sessanta giorni, deve versare all'ufficio le somme che in base all'avviso stesso risultano indebitamente rimborsate, insieme con gli interessi del 12 per cento annuo dalla data del rimborso, a meno che non presti la garanzia prevista nel secondo comma fino a quando l'accertamento sia divenuto definitivo".

d.lgs. n. 472 del 1997, art. 23

-comma 1: "Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorchè non definitivo. La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo";

-comma 2: "In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito.

CASSAZIONE.net

r.d. n. 2440 del 1923, art. 69

-comma 6: "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. In base all'art. 38 bis del d.P.R. n. 633, il contribuente che voglia ottenere l'esecuzione del rimborso dell'eccedenza di IVA deve, dunque, prestare una garanzia che ne copra l'importo (primi tre periodi del primo comma). La norma non prevede, quindi, la sospensione del rimborso ma garantisce al Fisco la ripetizione dell'eccedenza di IVA che risulti indebitamente rimborsata, laddove gli artt. 69 del r.d. n. 2440 del 1923 e 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 regolano la sospensione di un pagamento -relativo ad un'esistente eccedenza di IVA- ai fini della sua eventuale compensazione con altra partita attiva dell'Erario.

Nell'ipotesi, poi, in cui, dopo l'esecuzione del rimborso, il contribuente riceva la notifica di un avviso di rettifica o di accertamento, egli ha la facoltà, in alternativa alla restituzione delle somme che, in base a tale atto, risultino indebitamente rimborsate, di prestare una garanzia (sesto comma). Tale fattispecie, presupponendo che il rimborso dell'eccedenza di IVA sia già stato eseguito, è all'evidenza diversa da quelle disciplinate dagli artt. 69 del r.d. n. 2440 del 1923 e 23 del d.lgs. n. 472 del 1997.

La sospensione del rimborso dell'eccedenza di IVA è, invece, prevista dal comma 3 dell'art. 38 bis in esame, quando sia stato constatato «nel relativo periodo d'imposta» uno dei reati di cui all'art. 4, co 1, n. 5) del d.l. n. 429 del 1982 (il testo attualmente vigente dell'art. 38 bis richiama, al co 8, i reati previsti dagli artt. 2 e 8 del d.lgs. n. 74 del 2000), il cui accertamento potrebbe escludere, in tutto o in parte, la spettanza dell'eccedenza chiesta a rimborso,

CASSAZIONE.net

rendendone, così, dubbia l'esistenza. La sospensione opera, infatti, fino alla definizione del relativo procedimento penale. Anche in questo caso, pur relativo ad un'ipotesi di sospensione, l'ambito applicativo dell'art. 38 bis del decreto IVA è differente da quello dagli artt. 69 del r.d. n. 2440 del 1923 e 23 del d.lgs. n. 472 del 1997, che, come si è detto, autorizzano, in tesi, la sospensione del rimborso di un'eccedenza IVA esistente al fine dell'eventuale compensazione tra il relativo debito dell'Amministrazione con altra posta attiva.

11. Da tanto, consegue che la giurisprudenza, compendiata nel primo gruppo di sentenze, che afferma il rapporto di specialità della disposizione IVA e per tale via ne predica la natura di sistema chiuso e compiuto, e, dunque, la sua "autosufficienza" non può essere avallata, per l'inesistenza della relazione *lex specialis/lex generalis* posta in premessa, il che porta a smentire, sotto altro profilo, la tesi dell'abrogazione della disposizione IVA, propugnata nel terzo gruppo di decisioni.

Così convenendo, non v'è ragione di escludere, dalla prospettiva del diritto nazionale qui in esame che, anche nello specifico ambito dei rimborsi IVA, l'Amministrazione possa avvalersi del potere di sospensione del pagamento previsto dalle disposizioni di cui agli artt. 23 d.lgs. n. 472 del 1997 e 69 del r.d. n. 2440 del 1923, secondo i relativi regimi, a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale del credito che l'Erario abbia o pretenda di avere con quello del contribuente suo creditore, istituti di cui va qui riaffermata la portata generale, posta in evidenza dal secondo gruppo di sentenze, in quanto essi mirano a garantire la certezza dei rapporti patrimoniali tra i cittadini e lo Stato, mediante la concorrente estinzione delle poste reciproche, attive e passive.

E tuttavia l'astratta concorrenza dei due sistemi non può risolversi col ritenere, senz'altro, ammissibile il cumulo delle garanzie, secondo i principi affermati nelle medesime sentenze scrutinate

CASSAZIONE.net

nell'ambito del secondo gruppo. Queste Sezioni Unite ritengono, infatti, che l'Amministrazione non possa cautelarsi due volte, pur se con finalità diverse, in riferimento allo stesso credito del contribuente e cioè che essa possa emettere il provvedimento di fermo durante il periodo di vigenza della garanzia (cauzione, o fideiussione bancaria o polizza fideiussoria assicurativa, che sia) prestata dal contribuente ai sensi dell'art. 38 bis del decreto IVA: tale duplice cautela risulta, da una parte, ingiustificata per l'Erario, che può rivalersi sulla garanzia già prestata e a sua disposizione, ed implica, dall'altra, un carico eccessivo per il contribuente, che, oltre all'onere della prestazione della garanzia, vede il medesimo suo credito sottoposto a fermo. Una ricostruzione del sistema di tal fatta si pone, dunque, in contrasto col principio di collaborazione e buona fede che, a norma dell'art. 10, comma 1, della legge n. 212 del 2000 (cd. "Statuto del contribuente") deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente, e non tiene conto del principio di solidarietà economica e sociale di cui all'art. 2 Cost. al quale devono ispirarsi, anche, i rapporti fra pubblica amministrazione e cittadino.

Se ciò è vero, tra la disposizione di cui all'art. 38-bis, co 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, da una parte, e gli istituti cautelari di cui agli artt. 23, co 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, e 69 del r.d. n. 2440 del 1923, dall'altra, deve ravvisarsi un rapporto di alternatività: a fronte della prestazione della garanzia ed in costanza di sua validità, il fermo cautelare non può essere opposto, e, viceversa, potrà essere opposto nei casi di assenza di garanzia.

12. A tale stregua, il primo contrasto evidenziato in seno all'ordinanza interlocutoria appare, anzitutto, meno stridente di quanto non possa apparire dalla disamina delle sole considerazioni in diritto avulse dalla relativa casistica, riferendosi le diverse soluzioni, spesso, a casi nei quali, rispettivamente, sussisteva o non era stata invece prestata alcuna garanzia, e la soluzione della relativa

CASSAZIONE.net

questione si presenta agevole nel senso appena specificato, dovendo, in conclusione, porsi il seguente principio di diritto: "In caso di richiesta di rimborso di un credito IVA, l'amministrazione finanziaria, che abbia chiesto e ottenuto garanzia dal contribuente in base all'art. 38-bis, co 1, d.P.R. n. 633 del 1972, non può fare uso, durante il periodo di vigenza di detta garanzia, degli strumenti cautelari, rispetto ad essa alternativi, previsti dagli artt. 23, co 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 e 69 del r.d. n. 2440 del 1923".

Il Collegio intende sottolineare che, avuto riguardo al caso in esame, in cui la richiesta del rimborso dell'IVA risulta, pacificamente, esser stata corredata dalla prestazione di garanzia fideiussoria, non vengono in rilievo i principi desumibili dal diritto dell'Unione, nell'interpretazione che ne ha dato la Corte di Giustizia e neppure l'evoluzione che, successivamente ai fatti di causa, si è avuta nel diritto nazionale. Non è, dunque, questa la sede per affrontare i relativi temi d'indagine.

13. Il contrasto evidenziato in seno alla seconda questione posta con l'ordinanza interlocutoria, va risolto nel senso propugnato dalla sentenza n. 2893 del 2019, riassunta alla lett. b) del precedente § 7.

A ciò induce, in modo piano, la lettera della seconda parte dell'art. 23 d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui la sospensione del pagamento "opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo": in base al fondamentale canone di cui all'art. 12, co 1, delle Preleggi -che impone all'interprete di attribuire alla legge il senso fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la loro connessione- la disposizione sta a significare che nel caso in cui, a seguito dell'impugnazione dell'atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, la commissione tributaria lo abbia annullato, in tutto o in parte, la sospensione del pagamento opera nei limiti della somma

CASSAZIONE.net

corrispondente alla parte dell'atto non annullata della sentenza stessa, ancorchè essa non sia passata in giudicato. Tale passaggio in giudicato costituisce, piuttosto, il presupposto, a norma del comma 2 dell'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997, della pronuncia, da parte dell'Ufficio, della compensazione del proprio debito.

14. Tale approdo è, peraltro, coerente con quanto già deciso, con la sentenza n. 758 del 2017, da queste Sezioni Unite, che, nel riconoscere "efficacia immediata" alle sentenze della Commissione Tributaria, anche prima che "l'immediata esecutività [fosse] espressamente prevista ed ampliata» dall'art. 9 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, ha condivisibilmente rilevato -con una notazione che qui assume un rilievo specifico– che l'art. 18, co 4, del d.lgs. n. 472 del 1994 stabilisce che le decisioni delle commissioni tributarie concernenti sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie «sono immediatamente esecutive" (nei limiti di cui all'art. 19, che richiama l'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992), aggiungendo che nel caso in cui il giudice tributario "annulla, totalmente o parzialmente, l'atto impositivo (pur se in via non definitiva in attesa dell'eventuale giudizio di impugnazione), quest'ultimo, rispettivamente *in toto* o nei limiti della parte annullata, non può che perdere efficacia quale titolo idoneo a legittimare, in radice, l'inizio o la prosecuzione di un'azione di riscossione provvisoria, anche avente natura cautelare", per concludere che "l'ente impositore (così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento) ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, sia nel caso in cui l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio e, eventualmente, di rimborso dell'eccedenza versata".

15. Va, quindi, affermato il seguente principio di diritto: "Nel caso in cui un atto di irrogazione delle sanzioni sia stato annullato in

CASSAZIONE.net

tutto o in parte con sentenza anche non definitiva cessa di avere efficacia il provvedimento di sospensione del pagamento del credito vantato dall'autore della violazione o dai soggetti obbligati in solido nei confronti dell'amministrazione finanziaria emesso ai sensi dell'art. 23, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997".

16. Valutando, alla luce degli esposti principi, il motivo di ricorso, balza evidente che vi è una doppia e concorrente ragione per rilevarne l'infondatezza: la prima derivante dalla non possibilità di azionare il fermo di cui all'art. 23, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997 quando, come nella specie, l'Amministrazione sia cautelata mediante prestazione di una garanzia; la seconda in ragione del fatto che il mezzo cautelare in esame non può esser strumentale alla garanzia di un controcredito originato da un atto di irrogazione di sanzioni che sia stato annullato, ancorché non definitivamente.

17. Con l'unico motivo del ricorso incidentale, che va ora esaminato, la contribuente lamenta il mancato accoglimento della domanda risarcitoria per responsabilità aggravata, ex art. 96, ult. co, c.p.c. deducendo, in riferimento all'art. 360, co 1 n. 5, c.p.c., che la CTR non aveva motivato al riguardo.

18. Il motivo è infondato. Premesso che la deduzione del vizio di motivazione è ammessa dalla disposizione di cui al numero 5 dell'art. 360, nel testo applicabile *ratione temporis,* va rilevato che, seppur non motivata, la decisione è conforme a diritto, soccorrendo, quindi, il potere della Corte di enunciarne le ragioni, ai sensi dell'art. 384 c.p.c. (cfr. Cass. SU n. 2731 del 2017, in cui, anche in relazione al nuovo testo dell'art. 360, co 1, n. 5 c.p.c., e nella deduzione della nullità della sentenza, è stato ribadito il principio secondo cui la mancanza di motivazione su questione di diritto deve ritenersi irrilevante, ai fini della cassazione della sentenza, qualora il giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto al suo esame).

Cassazione.net

CASSAZIONE.net

Ed, infatti, queste Sezioni Unite con la sentenza n. 22405 del 2018 hanno chiarito che la condanna ex art. 96, co 3, c.p.c. oltre che volta a garantire una sollecita ed efficace definizione dei giudizi, e degli interessi della parte vittoriosa, mira a sanzionare la violazione dei doveri di lealtà e probità sanciti dall'art. 88 c.p.c., che si realizzi attraverso un abuso della *potestas agendi*, e cioè mediante l'utilizzo del potere di promuovere la lite, di per sé legittimo, per fini diversi da quelli ai quali esso è preordinato, con conseguente produzione di effetti pregiudizievoli per la controparte. Al riguardo è necessario l'accertamento, in capo alla parte soccombente, della mala fede (consapevolezza dell'infondatezza della domanda) o della colpa grave (per carenza dell'ordinaria diligenza volta all'acquisizione di detta consapevolezza), venendo in considerazione, a titolo esemplificativo, la pretestuosità dell'iniziativa giudiziaria per contrarietà al diritto vivente ed alla giurisprudenza consolidata, la manifesta inconsistenza giuridica delle censure in sede di gravame ovvero la palese e strumentale infondatezza dei motivi di impugnazione. E tali presupposti sono, nella specie, in radice esclusi dagli evidenziati contrasti in giurisprudenza, che hanno determinato la presente pronuncia di queste Sezioni Unite.

19. In considerazione della complessità delle questioni affrontate e della parziale reciproca soccombenza, il Collegio ritiene di dover compensare interamente tra le parti le spese del presente giudizio di legittimità. Non sussistono i presupposti per il versamento del doppio contributo da parte della ricorrente principale, non applicandosi all'Agenzia delle entrate il disposto dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002 (Cass. SU n. 9938 del 2014).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale e quello incidentale. Spese compensate. Ai sensi dell'art 13, comma 1 quater del d.P.R. n 115

Cassazione.net

CASSAZIONE.net

del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso incidentale, a norma del comma 1 bis, dello stesso art. 13.

Così deciso in Roma, il 3 dicembre 2019

Il Consigliere estensore

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 31 GEN. 2020

Il Funzionario Giudiziario
Dott.ssa Sabrina Pacitti

Il Funzionario Giudiziario
dott.ssa Sabrina PACITTI

Cassazione.net