

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 12 ottobre 2023, n. 28532

volgimento del processo

1. Secondo quanto risulta dalla sentenza impugnata e dagli atti delle parti, la International F. Italia (da ora I.) ha impugnato, con ricorso 20.4.2017, il silenzio-diniego relativo all'istanza del 9.4.2015 per il rimborso del credito IVA 2006, risultante dalla dichiarazione IVA in modello UNICO 2007, pari ad Euro 1.960.000,00 ceduto alla ricorrente dalla società A. Spa con atto di cessione notificato all'Agenzia in data 8.5.2007.
2. La Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Roma ha accolto parzialmente la domanda, ritenendo irrilevanti o infondate le eccezioni sollevate dall'Agenzia delle entrate: in particolare, era irrilevante il sopravvenuto fallimento della cedente, così come la comunicazione 30.5.2008 - con cui l'Ufficio rappresentava ad entrambe le parti che non si poteva dar corso al rimborso se non previa prestazione di idonee garanzie in quanto vi erano pendenze a carico della cedente - costituente soltanto sospensione del rimborso in attesa delle garanzie e non diniego, formalizzatosi a seguito del silenzio dell'Agenzia rispetto alla successiva istanza di Ifitalia del 9.4.2015.
3. La CTP, rilevato che erano scaduti i termini per eventuali accertamenti e non vi era più alcun obbligo di prestare garanzie, ha riconosciuto spettante l'importo di Euro 1.567.747,62, previa compensazione con il credito erariale verso la cedente pari ad Euro 392.252,38.
4. L'Agenzia delle entrate ha proposto appello, riproponendo le medesime questioni, che la Commissione Tributaria Regionale (CTR) del Lazio ha rigettato, osservando: a) il provvedimento 30.5.2008 non costituiva diniego di rimborso ma solo "sospensione" in attesa della definizione dei carichi pendenti; b) come già statuito dalla CTP, i termini per l'accertamento erano già ampiamente decorsi.
5. Avverso questa sentenza l'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione affidato a due mezzi.
6. Ha resistito con controricorso la società.
7. La controricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia deduce, ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 112 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, 21, in quanto la CTR non aveva pronunciato sul motivo di gravame relativo alla violazione degli artt. 19 e 21 cit., essendosi dedotta l'inammissibilità dell'impugnazione, in mancanza di un silenzio rifiuto impugnabile e vista la tardività del ricorso rispetto al diniego formulato con la comunicazione 30.5.2008, a cui aveva fatto seguito la comunicazione 2.8.2010 con cui era stata richiesta alla A. garanzia ex art. 38 bis cit. per poter procedere al rimborso della somma di Euro 1.567.747,62.
2. Il motivo è infondato perchè su tali questioni la CTR ha preso posizione con specifica motivazione: "Il Collegio puntualizza, come ha evidenziato il giudice di primo grado, che l'Agenzia non ha mai dato risposta all'istanza di rimborso IFITALIA, legittimando in tal modo l'impugnazione del silenzio - rifiuto. E' da sottolineare che il provvedimento



del 30.5.2008 non è un provvedimento di diniego di rimborso, ma solo di "sospensione" in attesa della definizione dei carichi pendenti".

3. Si tratta di una motivazione, che pur nella sua sinteticità, è chiaramente intelligibile: la CTR ha disatteso le eccezioni dell'Ufficio, osservando che la comunicazione 30.5.2008 non conteneva un diniego ma solo una comunicazione di sospensione mentre il diniego si era formato sulla successiva istanza di Ifitalia del 9.4.2015, cosicché l'impugnazione non poteva considerarsi tardiva.

4. Con il secondo motivo l'Agenzia deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 38 bis e dell'art. 2697 c.c., laddove la CTR ha osservato che non era più necessaria una garanzia perchè i termini per l'accertamento erano decorsi, ritenendo che i giudici d'appello non avessero ben compreso i termini della controversia in quanto il credito preteso, relativo all'anno 2006, era già stato riconosciuto mentre le cautele dell'Ufficio, quali la sospensione del rimborso ovvero la richiesta di garanzia di cui alla missiva del 2008, si riferivano ai carichi pendenti di A., ammontanti ad Euro 12.783.027,22, per i quali vi erano state procedure esecutive per oltre 5 milioni di Euro già prima della notifica della cessione di credito.

5. Il motivo è ammissibile, perchè non tende a rimettere in discussione i fatti di causa accertati dal giudice di merito, come eccepito dalla controricorrente, bensì deduce un falsa applicazione della legge, "consistente nella sussunzione della fattispecie concreta in una qualificazione giuridica che non le si addice, perchè la fattispecie astratta da essa prevista non è idonea a regolarla, oppure nel trarre dalla norma, in relazione alla fattispecie concreta, conseguenze giuridiche che ne contraddicono la pur corretta interpretazione" (Cass. n. 23851 del 2019), ed è fondato nei limiti della seguente motivazione.

6. E' bene premettere che con la missiva 30.5.2008, indirizzata sia alla cedente sia alla cessionaria e mai impugnata, riportata per autosufficienza in ricorso, l'Ufficio, aveva comunicato la sospensione del rimborso richiesto (IVA per l'anno 2006), "in attesa della definizione delle pendenze in corso o della presentazione di idonea garanzia, senza limiti temporali, per l'ammontare dei contesti stessi, fino all'ammontare massimo del rimborso".

7. La sospensione del rimborso di crediti tributari rientra tra i provvedimenti impugnabili per vizi propri in quanto riconducibile alla categoria residuale prevista nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. i), riferita ad "ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie", fermo restando, peraltro, che il corrispondente giudizio tributario non può avere per oggetto il solo vizio di legittimità del provvedimento sospensivo, essendo invece necessario che il contribuente allegghi anche i fatti costitutivi del proprio diritto di credito, che spiegano l'effettiva incidenza della sospensione del rimborso sulla sua posizione giuridica soggettiva, e che l'Amministrazione convenuta dimostri le ragioni ostative al rimborso (Cass. n. 22952 del 2018; Cass. n. 15977 del 2021).

8. Nel caso specifico, non ricorrendo l'ipotesi specifica di cui all'art. 38 bis comma 3, cit., nel testo vigente *ratione temporis* (sospensione del rimborso sino alla definizione del procedimento penale), la disposta sospensione costituisce esercizio del potere di autotutela cautelare, prevista normativamente dal D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 23, comma 1, ovvero dal R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, peraltro alternativa alla garanzia dal contribuente in base al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38-bis, comma 1, (Cass. sez. un. 2320



del 2020), ed è finalizzata a far valere in compensazione i controcrediti vantati dall'Erario nei confronti del contribuente (Cass. n. 21082 del 2019; Cass. n. 2893 del 2019).

9. In sostanza, l'Ufficio, come ribadito in ricorso, sulla base della disposta e non impugnata sospensione oppone alla cessionaria ragioni ostative al rimborso consistenti in "crediti, verso la società A., largamente eccedenti il debito", riportati specificamente con trascrizione, per autosufficienza, del dettaglio riepilogativo dei carichi pendenti prodotto in appello (v. pagg. 17 e segg.); pertanto, la decisione della CTR, che si è limitata ad accogliere la domanda di rimborso sulla base della scadenza dei termini per l'accertamento - e, quindi, del venir meno dei presupposti per la garanzia di cui all'art. 38 bis cit., non coglie nel segno, non avendo tenuto conto dell'eccezione di compensazione sostanzialmente sottesa a quella sospensione.

10. Non è superfluo rammentare che secondo la generale normativa civilistica, la cessione ha effetto nei confronti del ceduto quando questi l'ha accettata o gli è stata notificata (art. 1264 c.c.); inoltre, la cessione notificata al debitore impedisce (art. 1248 comma 2 c.c.) la compensazione dei crediti sorti posteriormente alla sua notificazione. In tema d'IVA, le disposizioni di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 43-bis e D.M. n. 384 del 1997, 1 - secondo cui la notifica all'Ufficio dell'atto di cessione del credito in data anteriore a quella di notifica delle cartelle esattoriali, relative a crediti vantati dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del debitore cedente, rende tali crediti inopponibili al cessionario - non sono applicabili all'imposta sul valore aggiunto, essendo previste dalla legge esclusivamente in relazione alle imposte dirette. Ne consegue che, per verificare l'ammissibilità della compensazione tra il credito IVA chiesto a rimborso dal contribuente, oggetto di cessione, ed il controcredito vantato dall'Amministrazione, si applica l'art. 1248, comma 2, c.c., che impedisce la compensazione dei crediti sorti, a favore del debitore ceduto (in concreto, l'Amministrazione finanziaria) e nei confronti del cedente, "posteriormente alla notificazione" della cessione del credito (Cass. n. 21375 del 2020; Cass. n. 27883 del 2013).

11. Conclusivamente, accolto il secondo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione, rigettato il primo, e cassata di conseguenza la sentenza impugnata, deve rinviarsi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione, rigettato il primo, 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.

