

Civile Ord. Sez. 5 Num. 16567 Anno 2019

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: D'AQUINO FILIPPO

Data pubblicazione: 20/06/2019

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

sul ricorso iscritto al n. 26204/2012 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

– *ricorrente* –

contro

1. **AGENZIA DELLE ENTRATE** (C.F. 06363391001), già I
1. **AGENZIA DELLE ENTRATE**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avv. L. ...
e dall'Avv. F. ... I, elettivamente domiciliata presso lo studio della prima in Roma, Via Sicilia, 66

– *controricorrente e ricorrente incidentale* –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 116/32/2012 depositata in data 20 luglio 2012

978/01
19

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 3 aprile 2019 dal Consigliere Filippo D'Aquino;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale IMMACOLATA ZENO, che ha concluso per la rimessione della causa alle Sezioni Unite Civili e, in subordine, ha chiesto l'accoglimento del ricorso principale e il rigetto del ricorso incidentale.

udito l'Avv. ANNA COLLABOLLETTA dell'Avvocatura Generale per parte ricorrente, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale e il rigetto di quello incidentale e l'Avv. _____

l'_____ per il controricorrente, che ha concluso per la rimessione della causa alle Sezioni Unite Civili e, in subordine, per il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento del ricorso incidentale.

FATTO E DIRITTO

1 - A fronte della richiesta della società contribuente di rimborso di un credito IVA per l'anno di imposta 2008 e, su richiesta dell'Ufficio, della prestazione di fideiussione da parte della contribuente, l'Agenzia delle Entrate ha notificato provvedimento di sospensione del rimborso, sul presupposto che nei confronti della contribuente, in qualità di coobbligata, pendesse contenzioso in tema di imposta di registro.

La CTP di Varese ha accolto il ricorso della contribuente, sul presupposto che non sussistesse alcun carico pendente, in forza dell'annullamento dell'avviso di accertamento relativo all'imposta di registro. L'Ufficio, sul presupposto della non definitività, per interposta impugnazione, della sentenza di merito che aveva annullato l'avviso di accertamento nei confronti del coobbligato, ha impugnato la pronuncia di prime cure, asserendo che l'art. 23, comma 2, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, norma posta nel provvedimento impugnato a fondamento della sospensione del rimborso, consenta all'Ufficio la sospensione facoltativa del rimborso.

La CTR della Lombardia, con sentenza in data 20 luglio 2012, ha rigettato l'appello, ritenendo che la sospensione del rimborso IVA sia disciplinata da una norma di diritto speciale (l'art. 38-*bis* d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), tale da escludere l'applicazione di altre norme di analogo contenuto. Ha, in particolare, ritenuto il giudice di appello che l'applicazione del fermo amministrativo (previsto dalla diversa norma dell'art. 69 r.d. 18 novembre 1923, n. 2440) contrasterebbe con il principio di «razionalità» stante l'applicazione della norma speciale di cui all'art. 38-*bis* d.P.R. n. 633/1972. Ha, inoltre, rilevato la contrarietà del fermo amministrativo sia al principio di neutralità dell'IVA, essendo il rimborso dell'IVA una diversa modalità della detrazione dell'imposta assolta, sia alla giurisprudenza unionale, laddove impone agli Stati membri di consentire il recupero dell'imposta armonizzata in condizioni adeguate. Ha ritenuto, ancora, il giudice di appello che l'art. 38-*bis* d.P.R. n. 633/1972 contempla un autonomo sistema di garanzie in grado di tutelare l'Erario, tale da rendere ultronea l'applicazione dell'istituto del fermo amministrativo. Infine la CTR ha rilevato come l'art. 23, comma 2, d. lgs. n. 472/1997, nella formulazione *ratione temporis* applicabile, consente la sospensione del rimborso in caso di contestazione di sanzioni, ma non anche laddove, come nel caso di specie, l'atto di irrogazione delle sanzioni sia stato annullato in primo e secondo grado, per quanto non definitivamente.

Propone ricorso l'Agenzia delle Entrate con un unico motivo di ricorso, cui resiste con controricorso la società contribuente, che propone ricorso incidentale in relazione alla domanda di condanna alle spese per colpa grave. La controricorrente ha depositato memoria, nonché istanza al Primo Presidente ex art. 376, comma 2, cod. proc. civ. di rimessione della causa alle Sezioni Unite, sollecitando anche la rimessione di questione interpretativa alla Corte di Giustizia UE a termini dell'art. 267 TFUE.

2 - Con l'unico motivo l'Ufficio ricorrente deduce violazione di legge in relazione all'art. 23 [comma 1] d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e dell'art. 38-bis d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, oltre che dell'art. 69 r.d. 18 dicembre 1923, n. 2440, nella parte in cui la CTR ha ritenuto di non fare applicazione, in presenza dell'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972, dell'art. 23 d. lgs. n. 472/1997, come anche del fermo amministrativo di cui all'art. 69 r.d. n. 2440/1923. Ritiene l'Ufficio ricorrente che l'applicazione dell'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972 non escluda la sospensione del rimborso secondo le disposizioni in tema di fermo amministrativo (con particolare riferimento all'art. 23, comma 1, d. lgs. n. 472/1997, norma di cui è stata fatta applicazione dall'amministrazione finanziaria nel caso di specie), in quanto disposizioni applicabili al rimborso dei crediti IVA. Ritiene che la disciplina della sospensione discrezionale del rimborso di cui agli artt. 23 d. lgs. n. 472/1997 e 69 r.d. n. 2440/1923, da un lato, e il sistema di prestazione di garanzie contemplato dall'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972, dall'altro, hanno ambiti di applicazione diversi e che la applicazione dello strumento della sospensione non sia sproporzionata rispetto alle esigenze dell'amministrazione finanziaria. Ritiene, infine, che l'applicazione dell'art. 23 d. lgs. n. 472/1997 riguardi anche il caso degli atti irrogativi delle sanzioni non definitivi, ancorché gli stessi siano stati annullati con pronuncia non ancora passata in giudicato formale.

2.1 - Questo Collegio rileva un non recente e irrisolto contrasto all'interno della giurisprudenza della Quinta Sezione Civile in ordine al rapporto tra l'art. 23, comma 1, d.lgs. n. 472/1997 (che *ratione temporis* prevede la sospensione del rimborso di un credito in caso in cui venga notificato al contribuente atto di contestazione o di irrogazione di sanzione, quale strumento cautelare anticipatorio della successiva compensazione di cui all'art. 23, comma 2, d. lgs. ult. cit.), l'analoga disposizione di cui all'art. 69 r.d. n. 2440/1923 e l'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972 in caso di richiesta di rimborso di crediti IVA.

In particolare, si rileva contrasto sulla questione se l'art. 38-*bis* d.P.R. n. 633/1972 (che contempla il rilascio in favore dell'amministrazione finanziaria di cauzioni, fideiussioni o altre garanzie e la sospensione *ope legis* del rimborso in caso di procedimento penale a carico del richiedente per emissione o utilizzo di fatture false per operazioni inesistenti) disciplini in maniera esaustiva il caso in cui l'amministrazione finanziaria vanti un controcredito nei confronti del contribuente, nella specie derivante dall'irrogazione di sanzioni nei confronti del richiedente ad altro titolo, atteso l'articolato sistema di garanzie da essa previsto, ovvero se persistano spazi di autonoma operatività dell'art. 23 d. lgs. cit., come anche dell'art. 69 r.d. n. 2440/1923 in caso di richiesta di rimborso di crediti IVA. Il contrasto è destinato, peraltro, ad aggravarsi a fronte dell'attuale testo della norma di cui all'art. 23, comma 1, d. lgs. cit., come modificato dall'art. 16 d. lgs. 24 settembre 2015 n. 158, ove prevede che il pagamento può essere sospeso non solo in caso di atti di contestazione o di irrogazione di sanzioni, ma anche in caso di atti accertamento di maggiori tributi, non più quindi limitato alle sole sanzioni ma esteso anche a tributi non armonizzati. A tale contrasto deve, inoltre, rilevarsi l'ulteriore contrasto circa l'operatività dell'art. 23, comma 1, d. lgs. cit. in presenza di atto non definitivamente annullato.

2.2 - L'interpretazione meno recente della giurisprudenza di legittimità è nel senso che l'art. 38-*bis* d.P.R. n. 633/1972 costituisca strumento autosufficiente a tutelare l'amministrazione finanziaria in caso di richieste di rimborso di crediti IVA, con esclusione di altri strumenti di tutela cautelari attribuiti all'amministrazione finanziaria, quali l'art. 23 d. lgs. n. 472/1997 e l'art. 69 r.d. n. 2440/1923. La Corte ha valorizzato la circostanza che l'art. 38-*bis* d.P.R. n. 633/1972 istituisce, oltre che un'ipotesi di sospensione dell'esecuzione dei rimborsi, azionabile in presenza di contestazioni penali, anche un complesso sistema di prestazioni di garanzie di varia natura, che assolve specificamente la funzione di

tutela dell'interesse dell'Erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente, con preclusione dell'applicazione del fermo amministrativo (Cass., Sez. V, 26 giugno 2003, n. 10199; seguita da Cass., Sez. V, 26 aprile 2004, n. 7952; Cass., Sez. V, 20 dicembre 2006, n. 27265; Cass., Sez. V, 1° luglio 2009, n. 15424). Questa interpretazione qualifica come «sistema chiuso» l'art. 38-bis cit., in quanto norma che contempla «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 e che non giustifica l'applicazione alla fattispecie dell'istituto del fermo amministrativo».

Interpretazione, peraltro, conforme al principio eurounitario di neutralità, secondo cui l'IVA a credito non è un credito del contribuente oggetto di accertamento, ma è un debito dello Stato nei confronti del contribuente quale effetto dell'eccedenza risultante dall'esercizio del diritto di detrazione del contribuente, che costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere limitato (Corte di Giustizia UE, 14 dicembre 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, punto 37; Corte di Giustizia UE, 12 luglio 2012, EMS Bulgaria Transport, C-284/11, punto 44; Corte di Giustizia UE, 19 settembre 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, punto 34; Corte di Giustizia UE, 6 luglio 1995, BP Supergaz, C-262/93, punti 16 e 18). Il che spiegherebbe la ragione per cui il diniego di rimborso del credito è effetto di una sospensione *ope legis* (e non discrezionale come nel caso dell'art. 23, comma 1, d. lgs. n. 472/1997) a termini dell'art. 38-bis, comma 3, *ratione temporis* vigente («quando sia stato constatato nel relativo periodo di imposta uno dei reati [...] 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»), in

quanto vincolata al mero ricorrere di ipotesi penalmente rilevanti a termini degli artt. 2 e 8 d. lgs. n. 10 marzo 2000, n. 74, in forza delle quali il credito IVA è *in nuce* insussistente per effetto della contestata utilizzazione ovvero emissione di fatture false per operazioni inesistenti.

Va rilevato che questa interpretazione non è stata pacifica sin dalla sua adozione, essendosi affermato minoritariamente nella giurisprudenza di legittimità l'opposto principio secondo cui le due norme mirano a disciplinare situazioni diverse, garantendo la sospensione di cui all'art. 38-*bis* d.P.R. n. 633/1972 il caso in cui il rimborso sia insussistente, laddove il fermo amministrativo riguarda il caso in cui l'amministrazione vanta controcrediti, per cui il fermo assolve la funzione di anticipare cronologicamente gli effetti della futura compensazione (Cass., Sez. V, 5 marzo 2004, n. 4567).

Successivamente la giurisprudenza di legittimità ha mutato rotta a partire da Cass., Sez. V, 5 maggio 2011, n. 9853, la quale ha fatto proprio il principio da ultimo richiamato, secondo cui il fermo amministrativo previsto dall'art. 69, ultimo comma, del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, costituisce una misura cautelare volta ad anticipare gli effetti della futura compensazione ed è espressione del potere di autotutela della pubblica amministrazione; in tal caso l'amministrazione finanziaria sospende, in presenza di una qualunque ragione di controcredito nei confronti del contribuente, un eventuale pagamento dovuto, a salvaguardia dell'eventuale futura compensazione legale dello stesso con un credito, anche se non attualmente liquido ed esigibile, purché l'amministrazione espliciti il *fumus boni iuris* della ragione del controcredito (conf. Cass., Sez. V, 17 aprile 2013, n. 9246; Cass., Sez. V, 28 marzo 2014, n. 7320; Cass., Sez. V, 2014, n. 5139; Cass., Sez. V, 2014, n. 4799; Cass. 2017, n. 25893).

Tale interpretazione fa leva sul diverso ambito applicativo delle due disposizioni, essendo la sospensione di cui all'art. 23 d. lgs. n.

472/1997 (come anche quella di cui alla norma generale di cui all'art. 69 r.d. n. 2440/1923) una sospensione discrezionale avente funzione cautelare e anticipatoria della futura compensazione del credito di parte contribuente con il controcredito dell'amministrazione in fase di accertamento, diversamente dalla sospensione vincolata di cui all'art. 38-*bis* d.P.R. n. 633/1972, conseguente a una asserita potenziale inesistenza dello stesso credito richiesto a rimborso.

Va, peraltro, segnalata una minoritaria (e sin anche radicale) giurisprudenza (Cass., Sez. V, 14 luglio 2010, n. 16535; Cass., Sez. VI, 25 marzo 2013, n. 7630), secondo cui l'art. 23 d. lgs. n. 472/1997 avrebbe abrogato implicitamente l'art. 30-*bis* d.P.R. n. 633/1972 in quanto norma entrata in vigore successivamente all'art. 38-*bis* cit.

Un nuovo cambio di giurisprudenza, che così è tornata sulle iniziali posizioni di «autosufficienza» del sistema normativo disciplinato dall'art. 38-*bis* d.P.R. n. 633/1972, è avvenuto con Cass., Sez. V, 31 ottobre 2018, n. 27784, ove è stata sostenuta una lettura eurounitaria dell'art. 38-*bis* cit., quale norma sufficiente a disciplinare esaustivamente i casi di sospensione del rimborso IVA, sia in forza della natura speciale della suddetta norma rispetto all'art. 23 d. lgs. n. 472/1997, sia in forza della struttura del credito IVA, sia, infine, del «sistema chiuso» rappresentato dall'articolato sistema di garanzie volto a tutelare l'interesse dell'Erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente (conf. Cass., Sez. V, 9 novembre 2018, n. 28739; Cass., Sez. V, 31 gennaio 2019, n. 2893).

Giurisprudenza, peraltro, da ultimo contrastata da Cass., Sez. V, 12 febbraio 2019, n. 4038, la quale ha ribadito le superiori esigenze cautelari anticipatorie della futura compensazione tra i rispettivi controcrediti.

2.3 - Con quest'ultima pronuncia si è, poi, aperto un ulteriore contrasto interpretativo anche in ordine all'ambito dell'applicazione dell'art. 23 d. lgs. n. 472/1997, ove riferito ad atti di irrogazione di sanzioni annullati benché non definitivamente, in quanto si è affermato che l'atto di irrogazione della sanzione mantiene il suo effetto anche in caso di annullamento dello stesso e sino «*al sopraggiungere dell'eventuale giudicato negativo circa la concorrente ragione di credito vantata dall'erario*» (Cass., n. 4038/2019, cit.), diversamente da quanto sostenuto dalla stessa giurisprudenza di legittimità, ove si è affermato che «*qualora la decisione abbia annullato la pretesa, ancorché non definitivamente perché non passata in giudicato, ugualmente di quella pretesa non può più tenersene conto ai fini della misura cautelare già adottata dalla Agenzia*» (Cass., n. 2893/2019, cit.).

2.4 - Il contrasto in ordine all'applicazione della sospensione dell'art. 23, comma 1, d. lgs. n. 472/1997 ai rimborsi dei crediti IVA è, pertanto, non recente, strutturale e irrisolto. Contrasto interpretativo che, come si è rilevato *supra* 2.1, è destinato ad assumere in futuro una importanza ancora maggiore, in quanto l'applicazione dell'art. 23, comma 1, d. lgs. n. 472/1997, come modificato dall'art. 16, d. lgs. 24 settembre 2015 n. 158 - secondo cui «*il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi*» - in caso di applicazione ai rimborsi di crediti IVA, è destinata ad interferire ulteriormente con il rimborso del suddetto tributo armonizzato, anche nel caso in cui l'amministrazione finanziaria rilevi l'esistenza di controcrediti derivanti non da sanzioni, ma anche da tributi non armonizzati; questione che può avere una importanza dirompente in una prospettiva interpretativa orientata secondo la giurisprudenza unionale, come recentemente indicato dalla menzionata giurisprudenza di legittimità (Cass., n. 27784/2018, cit.).

Il Collegio ritiene, pertanto, di rimettere al Primo Presidente gli atti perché valuti se rimettere la causa alle Sezioni Unite Civili sulle seguenti questioni:

- 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. 69 r.d. n. 2440/1923, ove contesti al creditore un controcredito derivante dall'irrogazione di sanzioni, nella specie conseguenti ad imposte non armonizzate;
- se l'art. 23, comma 1, d. lgs. n. 472/1997 trovi applicazione in caso di atto di irrogazione delle sanzioni che sia stato annullato non definitivamente.

P.Q.M.

La Corte, visti gli artt. 374, comma 2, e 376 cod. proc. civ., dispone la rimessione degli atti al Primo Presidente, affinché valuti la rimessione alle Sezioni Unite.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 3 aprile 2019

Il Presidente
Enrico Manzon

