



25446.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE

composta dai signori magistrati:

Angelina Maria Perrino	presidente
Paolo Catalozzi	consigliere
Pierpaolo Gori	consigliere
Vincenzo Galati	consigliere rel.
Adet Toni Novik	consigliere

CRON. 25446

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al n. 10375 del ruolo generale dell'anno 2012
proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli
uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia;

- **ricorrente** -

contro

(omissis)

(omissis) , in persona del legale rappresentante *pro tempore*;

- **intimata** -

Avverso la sentenza n. 10/27/11 della Commissione tributaria
regionale della Sicilia - sez. Messina depositata il 2.3.2011;

udita nella camera di consiglio del 27.4.2021 la relazione svolta dal
consigliere Vincenzo Galati;

Fatti di causa

Con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria
regionale della Sicilia - sez. di Messina, ha confermato quella della
Commissione tributaria provinciale di Messina che, accogliendo il
ricorso proposto dall'intimata avverso la sospensione di un rimborso

IVA relativo al primo e secondo trimestre 1999 disposta per la presenza di un debito di importo superiore al rimborso stesso, ha sospeso l'esecuzione dell'atto impugnato ordinando l'esecuzione del rimborso.

Respinta l'eccezione preliminare di inammissibilità del ricorso perché intempestivo, la CTR, nel merito, ha rilevato come il rimborso IVA, ai sensi dell'art. 38-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972 sia sottoposto a due sole condizioni: 1) la prestazione, da parte del contribuente, di garanzia valida non meno di due anni rilasciata con i titoli indicati dalla norma; 2) che non sia stato constatato, nel relativo periodo di imposta, uno dei reati di cui all'art. 4, primo comma, d.l. n. 429 del 1982, convertito con modificazioni dalla legge n. 516 del 1982.

L'esistenza, nel caso di specie, di entrambe le condizioni escludeva che l'Amministrazione potesse sospendere il rimborso ricorrendo al fermo amministrativo di cui all'art. 69 r.d. n. 2440 del 1923.

Ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidandolo a cinque motivi.

L'(omissis) è rimasta intimata.

All'esito dell'adunanza camerale del 13.6.2019, rilevato che sulla questione del rapporto tra l'art. 38-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972 e gli artt. 23 d.lgs. n. 472 del 1997 e 69 r.d. n. 2440 del 1923, era stata emessa ordinanza interlocutoria di rimessione degli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite, la causa è stata rinviata a nuovo ruolo.

Il Procuratore Generale ha presentato conclusioni chiedendo il rigetto del ricorso alla luce della sentenza delle Sezioni Unite n. 2320 del 2020.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo viene dedotta l'inammissibilità e/o l'improcedibilità dell'originario ricorso introduttivo per sopravvenuta

carenza di interesse con conseguente richiesta di annullamento senza rinvio ai sensi dell'art. 382, terzo comma, cod. proc. civ..

A fondamento si evidenzia che, nelle more del giudizio di appello, l'Ufficio ha negato i rimborsi per i quali è causa per l'assenza dei presupposti di cui all'art. 30 d.P.R. n. 633 del 1972 e per l'omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA.

I relativi provvedimenti sono stati notificati il 21.12.2007 e sono divenuti definitivi perché non impugnati.

Trattandosi dei medesimi crediti IVA la cui liquidazione è stata sospesa con il provvedimento del 19.9.2001 oggetto del presente giudizio, la contribuente non ha alcun interesse alla decisione in quanto la stessa non avrebbe potuto arrecarle alcun vantaggio concreto.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia eccepisce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 19 d.lgs n. 546 del 1992 in quanto la CTR ha ritenuto tempestiva l'impugnazione avverso la nota dell'Ufficio in data 19.9.2001 con la quale è stata disposta la sospensione del rimborso e reiterato quanto già, in precedenza, comunicato alla contribuente in data 3.1.2000 con avvisi non oggetto di impugnazione alcuna.

La predetta nota non costituisce atto autonomamente impugnabile sostanziandosi in una mera sospensione del rimborso e non in un diniego e, dunque, non rientra fra gli atti suscettibili di impugnazione tassativamente indicati dall'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992.

3. Con il terzo motivo viene dedotta violazione e/o falsa applicazione dell'art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992 in quanto la comunicazione del 19.9.2001 è, comunque, meramente reiterativa della sospensione della liquidazione già disposta con quelle precedenti notificate il 3.1.2000 e non impugunate.

Da ciò deriva che la CTR avrebbe dovuto dichiarare l'inammissibilità del ricorso per decadenza dall'impugnazione.

4. Con il quarto motivo viene eccepita la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 30 e 38-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972, 69, ultimo comma, r.d. n. 2440 del 1923.

La sentenza della CTR è contestata per avere erroneamente applicato i principi della giurisprudenza di legittimità in punto di rapporti tra garanzia prestata dal contribuente ai sensi dell'art. 38-*bis* cit. ed il fermo di cui all'art. 69 cit.; istituti ritenuti, secondo le sentenze indicate in ricorso, compatibili tra loro.

5. Con il quinto motivo viene dedotta violazione e/o falsa applicazione degli artt. 30 e 38-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972, 69, ultimo comma, r.d. n. 2440 del 1923, 22 e 23 d.lgs. n. 472 del 1997.

La CTR ha ommesso di considerare che, anche a norma degli artt. 22 e 23 da ultimo citati, è nella facoltà dell'Ufficio sospendere il rimborso in presenza di provvedimenti non definitivi relativi a tributi diversi dall'IVA.

Pertanto, la circostanza, valorizzata in sentenza, per cui l'avvenuta prestazione di idonee fideiussioni (peraltro, nel caso di specie, inidonee a coprire l'intero importo preteso a rimborso) avrebbe rilievo decisivo per escludere la possibilità di sospendere il rimborso, si pone in contrasto con quanto disposto dalle norme predette.

6. Il primo motivo è fondato.

Oggetto della causa è la nota dell'Agenzia in data 19.9.2001 con la quale è stata disposta la sospensione della liquidazione del rimborso richiesto dalla ^(omissis).

Il provvedimento, relativamente al primo e secondo trimestre 1999, è stato motivato con l'esistenza di debiti pendenti a carico della società di importo superiore al rimborso, come da processo verbale del 18.6.1999.

Proprio avverso tale provvedimento di sospensione del rimborso è stato proposto il ricorso accolto davanti alla CTP di Messina con decisione confermata dalla CTR avverso la quale è stato proposto ricorso per cassazione.

Con tale impugnazione l'Agencia ricorrente ha preliminarmente rilevato che le note con le quali il rimborso è stato sospeso sono state ricevute il 3.1.2000.

Si tratta di note il cui contenuto è stato poi ribadito con l'atto del 19.9.2001 per il quale si procede e con il quale è stata reiterata la sospensione del rimborso.

Nelle more del giudizio di appello, il rimborso è stato espressamente negato, questa volta, con provvedimenti del dicembre 2007 (come da documenti allegati al ricorso per cassazione) avverso i quali non risulta essere stata proposta alcuna impugnazione e che, pertanto, potrebbero avere visto consolidarsi i rispettivi effetti.

Sono dunque sopravvenuti nel corso del giudizio di appello (introdotto nel giugno 2004) provvedimenti di diniego espresso del rimborso i cui effetti hanno travolto quelli prodottisi a causa di quelli precedenti di sospensione (compreso quello per il quale è stata proposto l'originario ricorso).

Il tema non è inedito nel panorama della giurisprudenza di legittimità che ha già avuto modo di affrontare la questione del rapporto tra il provvedimento (anche costituito da un silenzio - rifiuto) avverso il quale si propone il ricorso giurisdizionale e quello successivamente assunto dall'Amministrazione in corso di causa.

A tale proposito la Corte ha affermato il principio per cui "in tema di contenzioso tributario, qualora l'Amministrazione interrompa, anche dopo il formarsi del silenzio rifiuto sull'istanza di rimborso del contribuente, la propria inerzia, notificando a quest'ultimo un provvedimento di rigetto, anche parziale, dalla data di tale notificazione inizia a decorrere il termine decadenziale per l'impugnazione dell'atto esplicito di rigetto, ex artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, dovendosi, pertanto, escludere che il contribuente possa proseguire la controversia già introdotta con l'impugnazione del silenzio rifiuto" (Cass. sez. 5, n. 9842 del 20 aprile 2018; in termini

Cass. sez. 6 – 5, n. 12791 del 6 giugno 2014 e n. 5065 del 13 marzo 2015).

Potrebbe quindi essersi verificato che la sopravvenuta emissione del provvedimento di diniego del rimborso, qualora si accerti la completa identità dell'oggetto rispetto a quello di sospensione impugnato e se ne verifichi la rituale notifica alla contribuente, abbia determinato una sopravvenuta carenza di interesse dalla ^(omissis) alla proposizione del ricorso.

Tale verifica, implicando un accertamento di merito, è preclusa in questa sede nella quale la deduzione avente ad oggetto il presupposto dell'azione impugnatoria del provvedimento di rigetto del rimborso deve essere preso in considerazione a prescindere dalla sua rituale deduzione nel grado di appello afferendo ad una condizione di ammissibilità del ricorso originario.

7. Da quanto esposto discende l'accoglimento del primo motivo di ricorso e, previo assorbimento degli altri, la cassazione della sentenza con rinvio alla CTR della Sicilia, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso e, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR Sicilia in diversa composizione anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma il 27 aprile 2021

Il Presidente

