



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE

**Oggetto: Iva- Rimborso-
Fermo- Interessi-
Decorrenza.**

Pran 16/10/1

composta dai signori magistrati:

Biagio Virgilio	presidente
Giuseppe Fuochi Tinarelli	consigliere
Angelina-Maria Perrino	consigliere relatore
Giacomo Maria Nonno	consigliere
Paolo Catalozzi	consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 33076 del ruolo generale dell'anno 2018, proposto

da

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

ricorrente-

contro

^{SeL}
S.p.a. (omissis) in persona dei legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentati e difesi, giusta procura speciale a margine del controricorso, dagli avvocati (omissis) e (omissis) presso lo studio dei quali in (omissis) elettivamente si domiciliano

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia depositata in data 5 aprile 2018, n. 1516/18;

sentita la relazione del consigliere Angelina-Maria Perrino, svolta nel corso della pubblica udienza dell'8 marzo 2022;

udita la Procura generale, in persona del sostituto procuratore generale Rosa Maria Dell'Erba, che, nel ribadire le conclusioni rese per iscritto dal sostituto procuratore generale Mauro Vitiello, ha concluso per il rigetto del ricorso;

sentiti per l'Agenzia l'avvocato dello Stato (omissis) e
per la società gli avvocati (omissis) la
seconda in sostituzione dell'avv. (omissis)

Fatti di causa

Emerge dalla narrativa della sentenza nonché dalla concorde ricostruzione dei fatti contenuta negli atti che in relazione al primo trimestre 2012 la s.p.a. (omissis) maturò un credito iva di euro 15.000.000,00, che richiese a rimborso. L'Agenzia delle entrate invitò la contribuente dapprima a presentare la documentazione giustificativa del credito e a definire i carichi pendenti (in data 28 settembre 2012), ottenendo i documenti il successivo 15 novembre 2012, poi a prestare la polizza fideiussoria (in data 13 novembre 2013), conseguendone dapprima una ritenuta inidonea perché intestata a un diverso Ufficio e poi una ritenuta corretta in data 26 maggio 2014. Ne seguì il 16 giugno 2014 l'avviso di riconoscimento del rimborso col quale furono liquidati interessi per euro 156.164,38, che scontavano i periodi di sospensione dal 28 settembre 2012 al 3 ottobre 2013, per tardività nella presentazione della documentazione giustificativa e per la necessità di verificare i carichi pendenti, nonché dal 13 novembre 2013 al 26 maggio 2014, corrispondente al periodo intercorso tra la richiesta della garanzia e la corretta prestazione di essa.

La contribuente formulò apposita istanza per ottenere la differenza degli interessi, per il periodo dal 20 maggio 2012 sino al 16 giugno 2014, esclusi i 58 giorni decorsi tra la richiesta di documentazione giustificativa e la presentazione di essa, nonché i 125 giorni intercorsi tra la richiesta della fideiussione e l'ottenimento di essa, ma ebbe in riscontro un diniego, che impugnò, ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale di Milano. Quella regionale della Lombardia ha rigettato l'appello dell'Agenzia osservando che la disciplina del fermo non contiene alcuna disposizione sulla decorrenza degli interessi e che corretto è stato il conteggio dei giorni al quale ragguagliare il computo degli interessi, posto che l'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633/72 prevede che si debbano espungere dal computo soltanto i giorni decorrenti dalla richiesta della documentazione sino alla produzione di essa.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, che affida a due motivi, il primo dei quali articolato in tre subcensure, che illustra con memoria, cui la società replica con controricorso, parimenti illustrato con memoria.

Ragioni della decisione

1.- Col *primo motivo di ricorso*, proposto ex art. 360, comma 1, ^{m. 3} c.p.c., l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 38-*bis*, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, 69 del r.d. n. 2440/1923 e 2697 c.c., là dove il giudice d'appello ha trascurato che il fermo può essere emesso in costanza di procedura di rimborso, che quello adottato in giudizio rispondeva alla necessità di accertare i carichi pendenti e che la sospensione disposta dall'amministrazione per l'esistenza di carichi pendenti produce l'effetto di sospendere il decorso degli interessi moratori per tutto il periodo in cui il contribuente non abbia eliminato l'ostacolo al rimborso.

Nella sostanza, dunque, la censura s'incentra sul solo periodo di sospensione determinato dalla necessità di verificare la sussistenza dei carichi pendenti, e non già su quello trascorso tra la produzione della polizza fideiussoria ritenuta inesatta e quella della polizza considerata corretta.

Essa è infondata.

1.1.- A norma dell'art. 183 della direttiva iva, «*Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'[imposta sul valore aggiunto (IVA)] dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite. Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante*». Il rimborso è dunque parte integrante del sistema dell'iva, ed è volto a esonerare interamente l'imprenditore dal peso economico dell'imposta dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Indubbiamente gli Stati membri dispongono di un certo margine di discrezionalità nella determinazione delle modalità di applicazione dell'art. 183. Occorre, tuttavia, che non sia lesa il principio della neutralità fiscale; si deve quindi consentire al soggetto passivo di recuperare la totalità del credito risultante dall'eccedenza cui egli ha diritto, di modo che il rimborso va eseguito entro un termine ragionevole e, comunque, il sistema di rimborso adottato non deve esporre il soggetto passivo a rischio finanziario alcuno (Corte giust. causa C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3*, punto 33; causa C-487/20, *Philips Orăștie SRL*, punto 25; causa C-582/20, *SC Cridar Cons SRL*, punto 58). Per conseguenza, qualora il rimborso dell'eccedenza di iva non avvenga entro un termine ragionevole, il soggetto passivo ha diritto agli interessi di mora, perché altrimenti la sua situazione risulterebbe pregiudicata, in violazione del suddetto principio di neutralità: sebbene l'art. 183 della direttiva iva non preveda l'obbligo di corresponsione di interessi sull'eccedenza di iva da

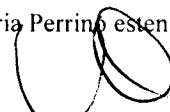
rimborsare, né specifici il *dies a quo* ai fini della determinazione relativa, il principio in questione comunque comporta che le perdite finanziarie generate da un rimborso eseguito oltre un termine ragionevole siano compensate dal pagamento di interessi di mora (Corte giust. causa C-387/16, *Nidera*, punto 25; causa C-446/18, *Agrobet CZ*, punto 40; causa C-844/19, *CS*, punto 40).

2.- Per escludere la corresponsione degli interessi occorre per conseguenza stabilire che il rimborso sia stato eseguito entro un termine ragionevole (Cass. n. 28333/18), oppure che non sia configurabile la mora del debitore, ossia dell'amministrazione, per mancanza di certezza del debito (sul punto, fra varie, Cass. nn. 28257 e 28258/13). Non rilevano le cause del ritardo nel rimborso, né le perdite effettivamente subite dall'avente diritto al rimborso (Corte giust. in causa C-387/16, cit.).

2.1.- Nel caso in esame è certo che il rimborso non sia avvenuto entro un termine ragionevole.

Il diritto interno ragguaglia in generale a novanta giorni il termine entro il quale si deve procedere al rimborso, in base all'art. 38-*bis*, comma 1, ultimo nucleo normativo, del d.P.R. n. 633/72, secondo cui «*Sulle somme rimborsate si applicano gli interessi in ragione del 9 per cento annuo, con decorrenza dal novantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, non computando il periodo intercorrente tra la data di notifica della richiesta di documenti e la data della loro consegna, quando superi quindici giorni. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le ulteriori modalità ed i termini per l'esecuzione dei rimborsi previsti dal presente articolo dalla scadenza del termine di presentazione*».

Quanto ai rimborsi infrannuali, qual è quello del quale si discute, l'art. 1, comma 16, del d.l. 30 dicembre 1991, n. 417, conv., con mod., con l. 6 febbraio 1992, n. 66, stabilisce che «*Gli interessi di cui all'articolo 38-bis del decreto del Presidente della*



*Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dall'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, si intendono dovuti anche per i rimborsi relativi a periodi inferiori all'anno, con decorrenza dal giorno di scadenza del termine del loro pagamento...», sicché essi diventano esigibili, ai sensi dell'art. 1 del d.m. 15 febbraio 1979, emanato in attuazione del suddetto art. **art** 38-bis, comma 5, del d.P.R. n. 633/72, dopo il giorno 20 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari (in termini, Cass. n. 5496/2003).*

3.- Si deve senz'altro 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.).

3.1.- 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.

Né 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).

4.- Su un piano diverso si colloca la contestazione del credito esposto dal contribuente nella dichiarazione, che l'amministrazione può svolgere, se il credito non derivi dalla sottostima dell'imposta dovuta, anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del proprio potere di accertamento o di rettifica dell'imponibile e dell'imposta dovuta, senza che abbia adottato alcun provvedimento (come stabilito da Cass., sez. un., nn. 21765 e 21766/21).

4.1.- L'importo dell'imposta dovuta, e quello dell'imposta detraibile costituiscono difatti poste di un'operazione aritmetica compiuta globalmente dal soggetto passivo per l'intero periodo d'imposta, ma conservano la loro autonomia, sicché possono risultare controverse, perché contestate, anche soltanto in parte (Corte giust. in causa C-446/18, cit.). Il contribuente è quindi onerato della prova del fatto costitutivo del credito iva vantato (Cass. n. 12291/18 e n. 1822/19), che ha ad oggetto l'iva addebitatagli "a monte" da quanti gli abbiano ceduto beni o reso servizi, che sia di importo maggiore di quella da lui addebitata "a valle" a quanti abbiano acquistato i beni da lui ceduti o richiesto i servizi da lui erogati. Contrasterebbe difatti col diritto unionale, in base al quale il funzionamento normale del sistema comune dell'iva presuppone l'esatta riscossione dell'imposta, dar vita a un credito in realtà inesistente sol perché la dichiarazione fiscale che lo esponga non sia stata oggetto di accertamento. Sicché il soggetto passivo che non collabori con l'amministrazione fiscale nel fornire la prova del credito e ostacoli in tal modo lo svolgimento della

procedura di verifica, causando il ritardo del rimborso dell'eccedenza di iva, non può chiedere il versamento di interessi dovuti al suddetto ritardo (Corte giust., causa C-254/16, *Glencore Agriculture Hungary Kft.*, punto 26; sulla medesima falsariga, vedi Cass. n. 14930/11, nonché nn. 28257 e 28258/13, cit.).

Difatti la contribuente non dubita della legittimità della sospensione del corso degli interessi nell'arco temporale intercorso tra la richiesta della documentazione giustificativa del credito e la data in cui la documentazione è stata fornita.

5.- Nel caso in esame, allora, per un verso il rimborso non è stato eseguito entro un termine ragionevole, posto che, a fronte della maturazione del credito, risalente al primo trimestre 2010, in relazione al quale gli interessi sono divenuti esigibili a far data dal successivo 20 maggio, il rimborso è stato erogato in data 16 giugno 2014 (escluso il periodo di sospensione in ordine al quale non v'è contestazione da parte della contribuente, sopra specificato). Per altro verso, al cospetto dell'irragionevolezza della durata del ritardo, non sono state addotte ragioni idonee a escludere la mora dell'amministrazione.

5.1.- L'Agenzia esclude la propria mora sostenendo che gli interessi non fossero esigibili prima del venir meno della sospensione dovuta a fermo amministrativo scaturente dalla sussistenza di carichi pendenti, perché il credito oggetto della richiesta di rimborso non si poteva considerare certo; e ciò appunto perché l'Ufficio vantava ragioni di controcredito. In definitiva, l'esistenza di quelle ragioni di credito sarebbe di per sé idonea a dilazionare il *dies a quo* di esigibilità del credito per interessi.

Questa prospettazione non è persuasiva avuto riguardo al sistema del diritto interno e rischia di entrare in frizione col diritto unionale.

6.- Di là dal fermo, e indipendentemente da esso (vedi Cass. n. 21082/19), è in generale affidata alle regole del processo,

davanti al giudice cui domanda ed eccezione sono state proposte, l'applicazione della disciplina sostanziale della compensazione (Cass., sez. un., n. 7945/03; n. 34930/21). E, sempre sul piano generale, se è controversa, nel giudizio concernente il credito principale, o in altro giudizio già pendente, l'esistenza del controcredito opposto in compensazione, il giudice non può pronunciare la compensazione, né legale né giudiziale: la compensazione giudiziale presuppone difatti l'accertamento del controcredito da parte del giudice dinanzi al quale la medesima compensazione è fatta valere, mentre non può fondarsi su un credito la cui esistenza dipenda dall'esito di un separato giudizio in corso e prima che il relativo accertamento sia divenuto definitivo (Cass., sez. un., n. 23225/16; ne fa applicazione, da ultimo, Cass. n. 118/22).

6.1.- Quanto al rimborso del credito iva, la sospensione disposta col fermo è pur sempre funzionale alla compensazione con i controcrediti vantati: sicché il fermo è sì impugnabile per vizi propri, ma il giudizio 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. Il giudice tributario deve dunque accertare la sussistenza del credito vantato dal contribuente, dopo aver esaminato i vizi di legittimità del provvedimento di sospensione (tra le più recenti, Cass. n. 22952/18; n. 15977/21; coerente è la giurisprudenza unionale, che richiede un controllo giurisdizionale effettivo della proporzionalità del pregiudizio arrecato da una misura cautelare al diritto di detrazione dell'iva che abbia comportato l'eccedenza richiesta a rimborso: Corte giust., cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, *Garage Molenheide BVBA*, punto 55).



7.- Il fermo ha difatti natura cautelare e intrinsecamente provvisoria (Cass., sez. un., n. 2320/20, cit.); e, per conservare gli effetti di una misura cautelare, la parte che ne profitta ha l'onere di far accertare l'esistenza della situazione soggettiva cautelata. Se, dunque, non si accerti che il credito vantato e invocato per paralizzare il rimborso è suscettibile di dar luogo a compensazione con il credito fatto valere dalla controparte, gli effetti del fermo, che, si è visto, pur sempre sul piano della compensazione sono destinati a esplicarsi, si devono ritenere definitivamente elisi sin dall'origine (Cass. n. 13808/04; coerente, proprio quanto al rimborso dell'iva, n. 7952/04).

7.1.- La natura cautelare del fermo conforma difatti gli effetti derivanti dalla caducazione della misura: l'inefficacia della misura cautelare propaga la propria incidenza, a ritroso, sino al momento della sua attuazione (Cass., sez. un., n. 12103/12, punto 8). E ciò vale anche se il provvedimento di fermo non sia stato impugnato, poiché la tutela cautelare non può generare l'effetto dichiarativo o la costituzione giudiziale di un diritto, né può comportare la cristallizzazione della situazione oggetto di cautela, proprio per l'intrinseca provvisorietà della misura.

8.- Nel caso in esame, dunque, è accertato in sentenza che i controcrediti sono risultati insussistenti. Il giudice d'appello ha difatti stabilito che il rimborso concerneva un credito d'imposta già riconosciuto, dopo aver riferito in narrativa che gli atti impositivi concernenti i controcrediti vantati erano stati annullati dalla stessa amministrazione finanziaria. L'insussistenza dei diritti cautelati dal fermo si è riverberata sulla cautela, caducandola, poiché è stata elisa perfino la mera probabilità di esistenza del diritto di credito a presidio del quale essa era posta, di modo che si è reso necessario l'adeguamento della situazione di fatto a quella di diritto (Cass., sez. un., n. 758/17, relativa agli effetti dell'annullamento dell'avviso di accertamento, anche non definitivo, sull'iscrizione nei

ruoli straordinari): adeguamento che, nella sostanza, corrisponde al ripristino della situazione antecedente previsto dall'art. 669-*novies*, comma 2, c.p.c., che è incompatibile con la stabilità degli effetti nel periodo in cui il fermo è stato vigente.

8.1.- Del principio è stata fatta applicazione pure con riguardo alla caducazione dell'avviso in base al quale sia stata disposta la sospensione ex art. 23 del d.lgs. n. 472/97 (Cass. n. 2320/20, cit., a maggior ragione applicabile al fermo, che, riferendosi a mere "ragioni di credito" vantate dall'amministrazione, ne estende la strumentalità alla compensabilità di un credito la cui stessa esistenza può essere attualmente incerta).

9.- La soluzione che esclude la stabilità degli effetti del fermo, poi caducato dall'accertamento dell'insussistenza dei crediti da esso cautelati, comporta inevitabilmente l'esclusione che il corso degli interessi possa essere sospeso nel periodo di vigenza della misura: si consentirebbe altrimenti una stabilità dell'efficacia del fermo che, invece, è travolta (Cass. n. 13808/04, cit.).

9.1.- Trova quindi piena applicazione il principio di diritto unionale in base al quale un regime di calcolo degli interessi dovuti dall'erario che non assuma come *dies a quo* il giorno in cui l'eccedenza dell'iva avrebbe dovuto essere normalmente rimborsata risulta, in linea di principio, contrario alle esigenze dettate dall'art. 183 della direttiva. D'altronde, ha aggiunto la Corte di giustizia (Corte giust. causa C-431/12, *SC Rafinăria Steaua Română SA*), dal punto di vista del soggetto passivo, non esistono differenze rilevanti tra un rimborso tardivo dovuto a un trattamento amministrativo della domanda eccedente i termini e un rimborso tardivo avvenuto a seguito di atti amministrativi che escludono illegittimamente il rimborso e che sono successivamente annullati con decisione giudiziale. Il che a maggior ragione vale quando il rimborso sia avvenuto tardivamente per effetto di misure cautelari venute meno per l'accertata insussistenza dei crediti cautelati. Le

statuizioni di questa Corte (rese, in particolare, con la sentenza n. 17828/21) secondo cui gli interessi sono dovuti solo se e in quanto il provvedimento di sospensione sia illegittimo, vanno quindi riferite al caso in cui il provvedimento di fermo sia legittimo proprio perché sono sussistenti le ragioni di credito che esso è volto a tutelare.

10.- 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.

Il motivo va quindi respinto; il che comporta l'assorbimento del secondo motivo, che ripropone la medesima censura sotto le spoglie del vizio di motivazione, nonché degli ulteriori profili, sviluppati in memoria dalla società, in relazione alla compatibilità stessa del fermo col diritto unionale.

Ne segue il rigetto del ricorso, con l'applicazione del seguente principio di diritto:

"In tema di rimborso dell'eccedenza detraibile dell'iva, qualora l'amministrazione si sia valsa del fermo amministrativo ex art. 69 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, l'accertata insussistenza dei controcrediti a cautela dei quali il fermo era stato disposto comporta che il credito richiesto a rimborso anche nel periodo di vigenza del fermo produce interessi, con decorrenza dal momento in cui essi sono diventati esigibili, anche se il fermo non sia stato impugnato".

Le spese vanno, tuttavia, compensate, in considerazione della relativa novità della questione.

Per questi motivi

rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, l'8 marzo 2022.

L'estensore

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Il presidente

oggi, 19 MAG. 2022

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Dot.ssa Isabella Panacchia

Angela-Maria Perrino estensore