

27165.22<sup>1</sup>

M



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Composta dagli Ill.mi Sigg. Magistrati:

IVA - Rimborsi - Cessione  
di crediti - Sospensione ex  
art. 38 bis d.P.R. 633-1972

- |                                 |                  |                 |
|---------------------------------|------------------|-----------------|
| dott. Biagio VIRGILIO           | Presidente       |                 |
| dott. Giovanni LA ROCCA         | Consigliere      | RGN 19612/2017  |
| dott. Giuseppe FUOCHI TINARELLI | Consigliere      | Cron. 27165     |
| dott. Angelina Maria PERRINO    | Consigliere      | A.C. 22/06/2022 |
| dott. Francesco FEDERICI        | Consigliere rel. |                 |

Ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

1462  
2022

Sul ricorso n. 19612-2017, proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, cf 06363391001, in persona del Direttore p.t.,  
elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso  
l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende-

Ricorrente

**CONTRO**

**BANCA IFIS s.p.a.**, cf. 02505630109, in persona del legale rappresentante  
p.t., elettivamente domiciliata in Roma, alla via Cicerone, n. 54, presso lo  
studio dell'avv. Antonio Buonfiglio, rappresentata e difesa dall'avv. Mario  
Martelli-

Controricorrente  
ricorrente incidentale

**NONCHE'**

**CAMPANIA GESTIONI IMMOBILIARI s.r.l.** in Fallimento, in persona del  
Curatore fallimentare-

Intimato

Avverso la sentenza n. 3905/02/2017 della Commissione tributaria regionale  
della Campania, sez. staccata di Salerno, depositata il 3.05.2017;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio il 22 <sup>aprile</sup> maggio  
2022 dal Consigliere dott. Francesco Federici,

RGN 19612/2017  
Consigliere rel. Federici

### **Rilevato che**

La Curatela fallimentare della Campania Gestioni Immobiliari s.r.l. richiese all'Agenzia delle entrate il rimborso di un credito Iva dell'importo di € 1.028.242,00 relativo all'anno d'imposta 2013. L'Amministrazione finanziaria, con atto notificato l'1 dicembre 2014, comunicò la sospensione del rimborso ex art. 38 bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, perché in corso una verifica.

Il provvedimento fu impugnato dalla curatela dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Salerno, che con sentenza n. 910/05/2015 accolse le ragioni della ricorrente. La decisione fu appellata dall'ufficio dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania, sez. staccata di Salerno, che con sentenza n. 3905/02/2017 ne rigettò le ragioni. Confermando le ragioni adottate dal giudice di primo grado, quello regionale ha rilevato che il provvedimento di sospensione del rimborso fosse del tutto carente di motivazione, limitata nell'atto alla circostanza che era "in corso una verifica". Ha ritenuto che una simile motivazione fosse del tutto inidonea, tanto più che la sospensione prevista dall'art. 38 bis, comma 8, del d.P.R. n. 633 del 1972 è circoscritta a specifiche ipotesi. Nelle more del giudizio si era intanto costituita la Banca Ifis s.p.a. nella qualità di cessionaria del credito.

Con un unico motivo l'Agenzia delle entrate ha censurato la sentenza, chiedendone la cassazione, cui ha resistito con controricorso la Banca Ifis, a sua volta spiegando ricorso incidentale condizionato fondato su un motivo. La curatela del fallimento non ha inteso resistere.

Nell'adunanza camerale del 22 aprile 2022 la causa è stata trattata e decisa. La controricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 380 bis.1 cod. proc. civ.

### **Considerato che**

La ricorrente si è doluta della violazione e falsa applicazione dell'art. 38 bis, comma 8, del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

Ha insistito sulla esistenza dei presupposti per procedere alla sospensione del rimborso, invocando il tenore della norma, che relaziona l'atto cautelare alla constatazione di uno dei reati previsti negli artt. 2 e 8 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Ha invocato in ogni caso l'art. 23 del d.lgs. 31 dicembre 1997, n. 472, nonché l'istituto della sospensione dei pagamenti

(cf. fermo amministrativo), previsto dall'art. 69 del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, evidenziando che la sospensione era tanto giustificata che nelle more del giudizio erano stati notificati alla contribuente due avvisi di accertamento, ritenuti fondati dalla Commissione tributaria di Avellino con sentenze depositate il 15 dicembre 2016.

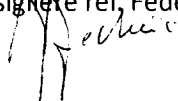
Deve intanto rilevarsi che il provvedimento di sospensione oggetto della presente controversia fu emesso con espresso richiamo dell'art. 38 bis cit., che, *ratione temporis* vigente, così recitava «Quando sia stato constatato nel relativo periodo di imposta uno dei reati di cui all'articolo 4, primo 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». La norma (che a partire dal 13 dicembre 2014 fu modificata richiamando uno dei reati di cui agli articoli 2 e 8 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74), riconosce una tutela cautelare dell'Amministrazione finanziaria per le ipotesi nelle quali, alla richiesta di rimborso di un credito avanzata dal contribuente, si contrappongono verifiche su condotte penalmente rilevanti in materia di evasione d'imposta a mezzo di operazioni inesistenti.

Nella giurisprudenza di legittimità, come in dottrina, si è posto l'interrogativo del rapporto tra la tutela cautelare prevista nel d.P.R. n. 633 del 1972 e gli altri istituti cautelari, disciplinati dall'art. 23 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e soprattutto dall'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923. Per quanto qui di interesse è sufficiente evidenziare che in tema di rimborsi l'esistenza di una specifica norma, dettata in materia di iva, non impedisce, in linea generale, il ricorso anche agli altri istituti. Infatti la lettura delle norme, secondo una interpretazione ormai prevalente, è nel senso di non escludere affatto la ricorribilità all'esercizio del potere di sospensione del pagamento previsto dall'art. 69, ultimo comma, del r.d. n. 2440 del 1923 (Cass., 5 maggio 2011, n. 9853; 28 marzo 2014, n. 7320; 31 ottobre 2017, n. 25893). Si è in particolare avvertito che «si tratta di garanzie aventi funzioni diverse: quella apprestata dal citato articolo 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».

Se tuttavia sussistono ragioni che riconoscono la possibilità di ricorrere ad istituti cautelari diversi dalle regole di rimborso contemplato nell'art. 38 bis cit., è altrettanto vero che si impone l'attenzione sui limiti del cumulo tra le garanzie apprestate da quest'ultima norma e gli altri strumenti cautelari. A tal fine si è affermato che in tema di rimborsi IVA, l'amministrazione finanziaria che abbia chiesto e ottenuto dal contribuente la garanzia in base all'art. 38 bis, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972, durante il periodo di vigenza della medesima non può fare uso degli strumenti cautelari, rispetto ad essa alternativi, previsti dagli artt. 23, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 e 69 del r.d. n. 2440 del 1923, determinandosi, altrimenti, una ingiustificata duplicazione della cautela in favore dell'amministrazione ed un carico eccessivo per il contribuente, in violazione del principio di collaborazione e buona fede posto dall'art. 10, comma 1, l. n. 212 del 2000, nonché del principio di solidarietà sancito dall'art. 2 Cost. che deve ispirare anche i rapporti tra Pubblica amministrazione e cittadino (Sez. U., 31 gennaio 2020, n. 2320).

Non v'è ragione che tale principio non sia applicabile alla fattispecie, ancor più specifica, dell'istituto cautelare previsto dal comma 8 dell'art. 38 bis (all'epoca dei fatti regolato nel comma 3 dell'art. 38 bis). Se infatti esiste una disciplina perimetrante l'ipotesi del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria in presenza di reati, afferenti l'iva o le imposte dirette, riconducibili ad operazioni inesistenti, non c'è necessità di applicare strumenti più generali. Laddove invece la tutela cautelare si relazioni a fattispecie penali diverse, o anche alla sola prospettazione di compensazioni tra crediti, oppure ad accertamenti in corso, nulla impedisce che l'Ufficio faccia ricorso agli altri strumenti cautelari (cfr. Cass., 31 ottobre 2018, n. 27784), ma ciò deve essere ben chiaro e supportato da motivazione esaustiva. A tal fine la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che in materia tributaria la causa di sospensione del pagamento di un rimborso (cd. fermo amministrativo), prevista a favore dell'Amministrazione finanziaria dall'art. 23 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 -che costituisce disciplina specifica rispetto all'istituto di cui all'art. 69, comma 6, del r.d. n. 2440 del 1923- può essere fatta valere anche nel corso del giudizio che abbia ad oggetto



l'impugnazione del silenzio-rifiuto sulla richiesta del rimborso medesimo, a condizione, però, che sia adottato un formale provvedimento di sospensione; tale atto deve essere dotato dei requisiti prescritti dalla legge, compresa un'adeguata motivazione in ordine al *fumus boni iuris* della vantata ragione di credito da parte dell'Amministrazione, e portato a legale conoscenza dell'interessato, per garantirgli ogni tutela giurisdizionale (Cass., 11 novembre 2011, n. 23601).

Venendo ora al caso di specie, il provvedimento con il quale l'Amministrazione finanziaria ha inteso sospendere il rimborso richiesto dalla curatela fallimentare richiamava l'art. 38 bis del d.P.R. n. 633 del 1972 ed era così motivato: «è in corso una verifica». Ebbene, a parte il richiamo espresso all'art. 38 bis, risulta del tutto insignificante, nel senso letterale di "privo" di significato, una motivazione del provvedimento di sospensione formulata nei termini riportati. Nel richiamo generico all'art. 38 bis cit. risulta infatti del tutto incomprensibile quale fosse la fattispecie presa in esame dall'Amministrazione finanziaria per sospendere il rimborso. Se cioè si trattava di accertamenti penali per operazioni inesistenti, così rientranti nell'alveo del comma 8 della norma (comma 3, *ratione temporis* vigente), oppure di altre ragioni che potessero giustificare la sospensione del rimborso. Delle motivazioni invece non v'è traccia nel provvedimento. Soprattutto, a fronte di una difesa che il ricorrente fonda sulla legittimità dell'utilizzo dello strumento cautelare previsto dall'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923, non si comprende da cosa possa evincersi, leggendo il provvedimento impugnato, che l'Amministrazione finanziaria abbia fatto ricorso al fermo amministrativo. Tanto più che solo nelle difese implementate nel corso del processo l'Ufficio, sembra di capire, aveva avviato degli accertamenti fiscali, da cui erano poi scaturiti due avvisi di accertamento. Ciò, astrattamente, non avrebbe impedito l'emissione di un conseguente -e successivo- provvedimento cautelare, in forza dell'art. 69 cit. o persino dell'art. 23, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, purché con una adeguata motivazione.

Il ricorso in conclusione non può trovare accoglimento e va rigettato, dovendosi ribadire il principio secondo cui «in tema di rimborsi iva, la sospensione disposta dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 38 bis, comma 8, d.P.R. n. 633 del 1972 (*ratione temporis* disciplinata nel

comma 3 della medesima norma), costituisce una tutela cautelare specifica e circoscritta alle ipotesi di reato in essa richiamate (prima ai reati di cui all'articolo 4, comma 1, n. 5, del d.l. n. 429 del 1982, n. 429, convertito con modificazioni dalla, ora ad uno dei reati di cui agli articoli 2 e 8 del d.lgs. n. 74 del 2000), che non impedisce all'Ufficio il ricorso ad ulteriori strumenti di tutela cautelare alternativi al primo, anche nel corso di un giudizio avente ad oggetto l'impugnazione del silenzio-rifiuto di un rimborso, quali quello previsto dall'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997, o dall'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923, a condizione che sussistano ragioni diverse da quelle presidiate dall'art. 38 bis, comma 8 cit., e sia adottato un formale provvedimento, da cui evincere la sussistenza dei presupposti richiesti dagli ulteriori strumenti cautelari invocati ed una adeguata motivazione».

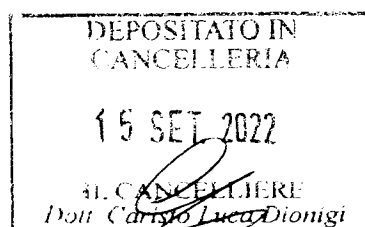
Il rigetto del ricorso principale assorbe l'interesse all'esame del ricorso incidentale condizionato della contribuente, che con un unico motivo aveva lamentato la violazione e falsa applicazione dell'art. 115 cod. proc. civ., degli artt. 18 e 35 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'art. 38 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, degli artt. 324 cod. proc. civ. e 2909 cod. civ., in relazione all'art. 360 primo comma, n. 3 cod. proc. civ., in ordine alla mancata decisione su una domanda di condanna al pagamento introdotta già in primo grado.

All'esito del giudizio segue la soccombenza della ricorrente nelle spese processuali di legittimità, che si liquidano nella misura specificata in dispositivo. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1- quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

~~Assorbito l'incidentale~~ **P.Q.M.** *della contribuente*  
 Rigetta il ricorso, ~~condanna~~ *condanna* la ricorrente alla rifusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano nella misura di € 15.000,00 per competenze, *€ 200,00 per esbursi* oltre spese generali liquidate nella misura forfettaria del 15% e accessori come per legge. Assorbito il ricorso incidentale condizionato.

Così deciso in Roma, il giorno 22 aprile 2022

RGN 19612/2017  
 Consigliere rel. Federici



Il Presidente

Biagio VIRGILIO