



09559/22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. MAURO MOCCI - Presidente -
- Dott. COSMO CROLLA - Consigliere -
- Dott. MAURA CAPRIOLI - Rel. Consigliere -
- Dott. MARCELLO MARIA FRACANZANI - Consigliere -
- Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI - Consigliere -

Oggetto

IRPEG IRES RIMBORSO

Ud. 09/03/2022 - CC.

R.G.N. 8254/2020

Csn 9559
Rep.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 8254-2020 proposto da:

(omissis) SPA , in persona del legale
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in (omissis)
(omissis) , presso lo Studio Professionale
Associato (omissis) , rappresentata e difesa dagli
avvocati (omissis) , (omissis) ,
(omissis) , (omissis) ;

- ricorrente -

AGENZIA DELLE ENTRATE (omissis) , in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

2662
22

avverso la sentenza n. 3387/19/2019 della COMMISSIONE
TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LOMBARDIA, depositata il
02/09/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non
partecipata del 09/03/2022 dal Consigliere Relatore Dott. MAURA
CAPRIOLI.

RG 8254/2020

FATTO

Ritenuto che:

La CTR della Lombardia, con sentenza nr 3387/2019, rigettava l'appello principale proposto dalla società (omissis) s.p.a. e dall'Agenzia delle Entrate avverso la pronuncia della CTP di Milano con cui era stato rigettato il ricorso della contribuente avente ad oggetto il silenzio rifiuto formatosi sulla richiesta di rimborso di un credito Ireg riferibile all'anno di imposta 1993 e richiesto in sede di dichiarazione Modello Unico 1994 per € 939.292,56.

Il giudice di appello, per gli aspetti che qui interessano, rilevava che l'eccezione di prescrizione doveva ritenersi inammissibile in quanto tardivamente sollevata dall'A.E.

Osservava che nel merito l'Ufficio aveva contestato la sussistenza del credito del quale era stato chiesto il rimborso e che al riguardo la contribuente non aveva fornito una prova adeguata producendo deleghe bancarie relative ai versamenti di imposta.

Sottolineava infatti che la circostanza che la parte avesse formalizzato l'istanza all'interno del Modello Unico 1994 e che fosse decorso il termine previsto per l'esercizio del potere di accertamento da parte dell'Ufficio rimasto inerte non aveva determinato la definitiva cristallizzazione del credito di cui si pretende il rimborso.

Avverso tale sentenza la contribuente propone ricorso affidato ad un unico motivo cui resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso e ricorso incidentale condizionato.

Con l'unico motivo si censura la violazione degli art 36 bis, 40 e 43 del DPR nr 600/1973 applicabili ratione temporis del principio di certezza dei rapporti giuridici e degli art 10 l. 212/2000, 97, 23 e 53 Cost nonché dell'art 2934 c.c. in relazione all'art 360, primo comma nr 3 c.p.c.

Si sostiene che gli art 36 bis, 40 e 43 del DPR nr 600/1973 che disciplinano le forme autoritative e i termini decadenziali entro cui l'Amministrazione finanziaria può contestare le eventuali irregolarità dichiarative non operano alcuna distinzione tra le ipotesi in cui la dichiarazione del contribuente esponga un debito fiscale oppure un credito di imposta facendo unicamente riferimento alla "dichiarazione" nella sua interezza.

Si afferma pertanto che, una volta presentata la dichiarazione, l'Ufficio ha, per definizione tutti gli elementi per poter esprimere tempestivamente eventuali riserve e fare i dovuti controlli sui dati dichiarati dal contribuente ma deve farlo nei moti e nei termini stabiliti dal legislatore altrimenti le pertinenti disposizioni sarebbero inutilmente poste.

Si ritiene che una tale interpretazione sarebbe rispettosa dei principi di certezza dei rapporti giuridici, prevedendo la fissazione di termini ragionevoli di decadenza, di efficienza dell'attività amministrativa nonché di collaborazione e buona fede nei rapporti fra Fisco e contribuente.

Si afferma che la pronuncia impugnata si porrebbe in contrasto con il principio della riserva di legge tutelato dall'art 23 della Cost rilevando che una volta che la l'Amministrazione sia decaduta dal potere di accertare la dichiarazione regolarmente presentata il credito esposto in dichiarazione deve considerarsi consolidato sicchè lo stesso non può essere contestato dall'Ufficio in sede processuale in quanto ciò equivarrebbe ad ammettere una riapertura dei termini decadenziali di accertamento, ormai spirati.

Con ordinanza nr 26936/2021 questa Corte rimetteva la causa sul ruolo in attesa delle decisioni delle S.U. che con ordinanza nr 2020 nr 20842 e nr 15525 erano state investite della questione se la decorrenza del termine di decadenza comporti o meno la cristallizzazione dei crediti e dei debiti dell'Amministrazione con conseguente riflessi sul diritto al rimborso del contribuente.

A seguito del pronunciamento delle S.U. con ordinanza nr 21766/2021 veniva nuovamente fissata udienza camerale previa formulazione di nuova proposta.

Il motivo è infondato .

La CTR ha rigettato la pretesa del contribuente sul rilievo che la società non avesse fornito la prova del versamento del credito di imposta preteso in restituzione sottolineando che non erano state prodotte le deleghe bancarie relativi ai pagamenti di imposta tanto più che il credito preteso traeva origine in precedenti annualità e che l'Amministrazione finanziaria a distanza di venti anni era inevitabilmente nell'impossibilità di svolgere alcuna verifica documentale.

La decisione è coerente con i principi enunciati anche recentemente da questa Corte a S.U. (nr 21766/2021) la quale ha affermato che "il credito che nasca dal coacervo delle poste detraibili che prevalgano sul debito, e che quindi eccedano l'imposta liquidata, esiste in quanto ne sussistano i fatti generatori, sicché non è sufficiente che sia esposto in dichiarazione, né è necessario che sia accertato dall'amministrazione (Cass. n. 18427/12; n. 27580/18).

Ne' l'inerzia può equivalere al riconoscimento implicito del credito, per l'assenza di fatti impeditivi o preclusivi del rimborso, in ragione di un obbligo dell'amministrazione di attivarsi, derivante anche dalla combinazione dell'art. 6, commi 2 e 5, dello statuto dei diritti del contribuente.

Al contrario, il legislatore prende sì in considerazione l'inerzia, ma assegna ad essa il significato di rifiuto tacito, in quanto tale impugnabile: il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2, primo nucleo normativo, ammette il ricorso contro il silenzio rifiuto opposto dall'amministrazione a qualsiasi richiesta di rimborso, comprese quelle rappresentate dall'indicazione in dichiarazione del credito d'imposta idonea a manifestare la volontà di richiedere il rimborso (Cass. n. 21734/14; n. 10690/18; n. 17841/18); e il silenzio rifiuto funge, come autorevole dottrina ha sottolineato, da anello di congiunzione tra la procedimentalizzazione del diritto al rimborso e la sua tutela in sede giudiziale. L'omesso esercizio del potere di controllo non determina, quindi, alcun effetto accertativo del credito vantato, che può derivare soltanto dalla positiva verifica di rispondenza alla realtà di quanto dichiarato (Cass., sez. un., n. 8500/21).

Che il credito di cui si discute, anche non dovuto, divenga incontrovertibile soltanto perché è indicato in una dichiarazione non più assoggettabile al potere di accertamento o verifica, striderebbe con la matrice costituzionale dell'azione impositiva, presidiata dai precetti della riserva di legge (art. 23 Cost.), del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), e anche dell'imparzialità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.).

Su un piano speculare, d'altronde, la dichiarazione non può precludere al contribuente di dimostrare, in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva, l'inesistenza anche parziale di presupposti d'imposta erroneamente dichiarati e, per conseguenza, di presentare nei termini previsti istanza di rimborso per l'"inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento", nonostante l'errore, contenuto in dichiarazione, perfino sull'an del tributo (tra le ultime, Cass. n. 4578/15; n. 14608/19). E ciò perché essa ha di norma natura di dichiarazione di scienza, salvo che per le opzioni di volontà (Cass., sez. un., nn. 13378/16, 17757 e 17758/16, 2608/21, 8500/21 e, da ultimo, n. 18298/21; in linea, nella giurisprudenza unionale, Corte giust. causa C-895/19, A.).

Sicché già sul piano logico non è certo agevole costruire come titolo di un diritto, in quanto tale tendenzialmente stabile, la dichiarazione fiscale, fisiologicamente instabile, perché emendabile in ogni tempo (salvo il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire delle decadenze previste dalla legge: tra varie, Cass. n. 30172/17; n. 11070/18), anche direttamente in sede contenziosa, in caso, appunto, di errori di fatto o di diritto, che abbiano determinato l'indicazione di un maggior debito o di un minor credito d'imposta. E allora, secondo le regole ordinarie, il contribuente che intenda far valere la propria pretesa al rimborso deve assumersene l'onere probatorio; il che a maggior ragione vale a fronte della contestazione del fisco (sulla posizione di attore in senso sostanziale del contribuente che chieda il rimborso, tra le più recenti, Cass. n. 1906/20 e n. 23862/20).

Va dunque ribadito che gli effetti preclusivi della decadenza dall'accertamento riguardano le sole imposte dovute.

Ne' risulta minato il principio di certezza del diritto sul quale si fa leva a sostegno della tesi contraria.

E' il contribuente, che decide di chiedere il rimborso di un credito a distanza di anni dalla maturazione del diritto relativo, a scegliere, riportandolo a nuovo, di assegnare ad esso rilevanza, appunto ex novo, in ciascuna delle dichiarazioni successive in cui lo espone.

Il ricorso va pertanto rigettato con conseguente assorbimento del ricorso incidentale proposto solo in via condizionata.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo secondo i criteri normativi vigenti.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese di legittimità che si liquidano in complessive € 10.200,00 oltre spese prenotate a debito. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti a carico della ricorrente del contributo unificato , se dovuto.

Roma 9.3.2022

Il Presidente

(dott. Mauro Macci)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
24 MAR 2022



IL CANCELLIERE ESPERTO
Vincenzo Pio Massimiliano Giambarresi

IL CANCELLIERE ESPERTO
Vincenzo Pio Massimiliano Giambarresi