

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GRECO Antonio - Presidente -

Dott. CONDELLO Pasqualina A.P. - rel. Consigliere -

Dott. FEDERICI Francesco - Consigliere -

Dott. D’ORAZIO Luigi - Consigliere -

Dott. DELL’ORFANO Antonella - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 25180/2012 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, alla via Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende come per legge;

- ricorrente -

contro

X;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 39/06/12 della Commissione Tributaria regionale del Piemonte depositata il 25 giugno 2012;

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 14/2/2018 dal Consigliere Pasqualina Anna Piera Condello;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott.ssa ZENO Immacolata, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

udito il difensore della parte ricorrente, avv. Pietro Garofoli;

udito il difensore della parte controricorrente, Avv. Gabriele Escalar.

**Svolgimento del processo**

La X. presentava ricorso avverso il silenzio-rifiuto della Amministrazione in relazione a due istanze di rimborso per indebito versamento di ritenute di acconto su interessi, premi ed altri frutti corrisposti ai possessori di obbligazioni e titoli simili, versate in eccedenza in data 14.4.1995 e 15.5.1995.

La Agenzia delle Entrate eccepeva la inammissibilità della istanza di rimborso e la improcedibilità del ricorso, deducendo che la documentazione prodotta era inidonea a provare il diritto al rimborso.

La Commissione Tributaria provinciale respingeva il ricorso.

Avverso la suddetta sentenza proponeva appello la contribuente chiedendo che venisse affermato il principio secondo cui, in materia di imposte sui redditi, il diritto al rimborso richiesto nella dichiarazione del contribuente si consolidava per effetto del mancato esercizio del potere di rettifica da parte della Amministrazione finanziaria nel relativo termine di decadenza, trascorso il quale la Amministrazione era tenuta ad eseguire il rimborso senza possibilità di opporre eccezioni per sottrarsi a tale obbligo.

La Commissione Tributaria regionale, a seguito di costituzione dell'Ufficio, che ribadiva quanto già sostenuto in primo grado, accoglieva l'appello, motivando che il diritto del contribuente alla restituzione di eccedenze di versamenti chieste a rimborso nella dichiarazione dei sostituto di imposta non poteva essere disconosciuto laddove la Amministrazione finanziaria non avesse rettificato tale dichiarazione entro i termini previsti a pena di decadenza e che la prova del credito derivava dal confronto tra le ritenute effettuate e versate e l'importo effettivamente da versare indicato nella dichiarazione dei redditi.

La Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidandosi a cinque motivi.

La contribuente resiste con controricorso e deposita memoria ex **art. 378 c.p.c.**

### **Motivi della decisione**

1. Con il primo motivo di ricorso - rubricato: violazione del **D.Lgs. n. 546 del 1992**, artt. **18, 24** e **57**, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 4 - la ricorrente lamenta che il giudice di appello non ha dichiarato la inammissibilità del motivo di appello con cui la contribuente ha introdotto per la prima volta la questione relativa al consolidamento dei crediti esposti in dichiarazione in conseguenza della decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di contestare il credito per decorso dei termini di rettifica della dichiarazione.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. La contribuente, con il ricorso originario dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale, ritrascritto nel controricorso, aveva dedotto che: a) aveva presentato, in data 29.6.95, due istanze di rimborso con cui aveva richiesto la restituzione dell'importo di Lire 285.000.000, versato in eccedenza in data 14 aprile 1995, e dell'importo di Lire 573.719.000, versato in eccedenza il 15 maggio 1995 b) aveva evidenziato tali crediti di imposta nel modello 770-bis per l'anno 1995 c) aveva presentato in data 24.4.96 due integrazioni alle domande di rimborso per indebito versamento di ritenute di acconto e) il **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **36 bis** prevedeva che l'Amministrazione finanziaria dovesse provvedere entro il 31 dicembre dell'anno successivo a

quello di presentazione della dichiarazione dei redditi ad effettuare i rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni stesse f) l'Agenzia delle Entrate non aveva proceduto al rimborso nonostante fossero decorsi oltre dieci anni.

Dal contenuto del ricorso originario emerge chiaramente che, sebbene la contribuente, con il ricorso introduttivo, avesse dedotto di avere inserito nel modello 770-bis relativo all'anno 1995 i crediti d'imposta e che la Amministrazione finanziaria non aveva provveduto al rimborso, nonostante a ciò fosse tenuta entro il 31 dicembre dell'anno successivo, non aveva, tuttavia, espressamente eccepito la decadenza della Amministrazione finanziaria dal potere di contestare il credito.

Costituendo la eccezione di decadenza una eccezione in senso proprio, non rilevabile d'ufficio, nè rilevabile dal contribuente per la prima volta in appello (Cass. n. 171 del 9/1/2015), risulta evidente che la eccezione non poteva essere esaminata dal giudice di appello, in quanto tardivamente proposta, per violazione del divieto di jus novorum.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce "violazione e falsa applicazione del **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **36-bis** (nella formulazione applicabile *ratione temporis*), della **L. n. 449 del 1997**, art. **28, comma 1**, e del **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **43**, in relazione all'**art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 3", per avere la sentenza erroneamente ritenuto, richiamando la sentenza di questa Corte n. 3855 del 18/2/2009, che, nel caso in cui il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito di imposta, non sia necessario altro adempimento per ottenerne il rimborso, compresa la istanza di cui al **D.P.R. n. 602 del 1973**, art. **38** e che qualora l'Amministrazione finanziaria non abbia esercitato, sui dati esposti in dichiarazione, il potere-dovere di controllo secondo la procedura di liquidazione prevista dal **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **36-bis**, o secondo lo strumento della rettifica, il credito deve intendersi consolidato, con conseguente obbligo a carico della Amministrazione di eseguire il rimborso.

Ha, inoltre, evidenziato che il giudice di appello non ha considerato che il termine per il controllo automatizzato delle dichiarazioni di cui al **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **36-bis** nella versione anteriore alla modifica introdotta dal **D.Lgs. n. 241 del 1997**, aveva natura meramente ordinatoria e non era previsto a pena di decadenza.

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. Sulla questione si è pronunciata questa Corte a Sezioni Unite, al fine di dirimere un contrasto, affermando che " In tema di rimborso d'imposte, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio "*quae temporalia ad agendum, perpetua ad exceptendum*" (Cass. Sez. Unite, 15 marzo 2016, n. 5069; Cass. n. 12557 del 2016).

2.3. La decisione si fonda sulla ragione secondo cui i termini decadenziali in questione sono apposti solo alle attività di accertamento di un credito della Amministrazione e non a quelle con cui la Amministrazione contesta la sussistenza di un suo debito e, quindi, decorso il termine per l'accertamento, alla Amministrazione viene consentito di contestare il contenuto di un atto del contribuente nella misura in cui tale contestazione consente alla Amministrazione di evitare un esborso e non invece sotto il profilo in cui la medesima contestazione comporterebbe affermazione di un credito della Amministrazione.

La presentazione di una dichiarazione annuale dei redditi contenente l'esposizione di un credito di imposta, alla quale non sia seguita alcuna rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria nei termini di decadenza per l'azione accertatrice previsti dalla legge, non determina, per ciò solo, un consolidamento del credito di imposta indicato in dichiarazione e non rende definitivo il diritto al rimborso.

L'intervenuta decadenza dei termini per l'azione di accertamento neppure determina alcuna preclusione alla facoltà della Amministrazione di contestare la sussistenza di un proprio debito qualora sia destinataria di una richiesta di rimborso di un presunto credito di imposta.

Ne consegue che il credito esposto in dichiarazione non si consolida con lo spirare del termine previsto per il controllo automatizzato delle dichiarazioni dei redditi o perchè l'Amministrazione abbia omesso di procedere ad accertamento e rettifica nel termine stabilito nel **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **43** così come il diritto al rimborso del contribuente non è sottoposto al termine di decadenza, contenuto nel D.P.R. 27 settembre n. 1973, n. 602, art. 38 ma esclusivamente all'ordinario termine di prescrizione decennale, ferma restando la facoltà dell'Ufficio di opporre eccezioni alla domanda di rimborso (Cass. n. 9524 del 22/04/2009; Cass. 8055 del 3/4/2013).

2.4. Il principio enunciato dalle Sezioni Unite è stato confermato dalla successiva sentenza di questa Corte n. 12557 del 17/6/2016, secondo cui in tema di rimborso d'imposta, non è previsto - nè dal **D.P.R. n. 602 del 1973**, art. **38** nè da altre disposizioni - l'onere della Amministrazione finanziaria di svolgere attività di rettifica della dichiarazione in cui è stato esposto il credito, sicchè, anche in assenza di accertamenti nei termini di legge, non si consolida l'asserito credito del contribuente.

2.5. Ritiene questo Collegio che le ragioni evidenziate nella memoria depositata ai sensi **dell'art 378 c.p.c.** dalla controricorrente, secondo cui ammettere che la Amministrazione finanziaria possa disconoscere o rettificare un credito esposto in dichiarazione dal contribuente senza soggiacere ad alcun termine di decadenza arreca un vulnus al principio di certezza del diritto, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, non consentono di discostarsi dai principi espressi dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 5069/16, in quanto il contribuente, al fine di non restare esposto "sine die" al potere dell'Amministrazione finanziaria, ben può impugnare il silenzio della Amministrazione che non dia seguito alla istanza di rimborso ed ottenere una pronuncia giudiziale che accerti in modo definitivo la sua situazione fiscale, facendo venire meno in tal modo la situazione di incertezza determinata dal comportamento della Amministrazione.

2.6. La Commissione Tributaria regionale, ritenendo che il credito di cui si chiede il rimborso si è consolidato in conseguenza della omessa rettifica della dichiarazione entro i termini previsti a decadenza dal **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **36 bis** non si è uniformata ai principi sopra richiamati.

3. Con il terzo motivo si censura la sentenza impugnata per "violazione e falsa applicazione del **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **38** e art. 2697 c.c., in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 3".

La ricorrente lamenta che il giudice di appello ha ritenuto sufficiente, ai fini della dimostrazione del diritto al rimborso, la mera esposizione degli importi in dichiarazione, di per sè non idonea a dimostrare che le somme a titolo di ritenute di acconto siano state effettivamente versate in eccedenza, considerato che l'Ufficio aveva contestato la spettanza del rimborso.

3.1. Il motivo è fondato.

3.2. La Commissione Tributaria regionale ha affermato che "la prova del credito deriva proprio dal confronto tra le ritenute effettuate e versate (sono allegati i modelli di versamento) per totali Lire 3.034.540.000 (Euro 1.567.209,12) mentre effettivamente da versare come da dichiarazione erano solo Lire 2.749.540.269 (Euro 1.420.019,04)".

In realtà, la prova del credito non può ricavarsi dall'avvenuto versamento delle somme a titolo di ritenuta, dovendo piuttosto essere dimostrato dal contribuente che il versamento effettuato risulta eccedente rispetto a quanto effettivamente dovuto, in conformità alla regola di distribuzione dell'onere probatorio desumibile **dall'art. 2697 c.c.**

In tema di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo, il contribuente è attore in senso non solo formale ma anche sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui l'onere di allegare e provare i fatti a cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato e che le argomentazioni con cui l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita, costituiscono mere difese, non soggette ad alcuna preclusione processuale (Cass. n. 21197 del 08/10/2014; n. 29613 del 2011).

La sentenza impugnata risulta quindi errata anche nella parte in cui ha ritenuto dimostrato il diritto al rimborso, avendo violato le regole di riparto dell'onere della prova in materia di rimborso.

4. Con il quarto motivo si censura la sentenza per "insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 5", per avere la C.T.R. ritenuto che il solo confronto tra le ritenute effettuate e versate e gli importi risultanti dalla dichiarazione fosse idoneo a provare la fondatezza della domanda di rimborso.

5. Con il quinto motivo si censura la sentenza per "contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 5", per avere il giudice di appello ritenuto che l'Ufficio non aveva contestato il contenuto delle dichiarazioni dei redditi del sostituto d'imposta prodotte dalla contribuente in giudizio.

5.1. L'accoglimento del primo, del secondo e del terzo motivo consentono di ritenere assorbiti gli altri mezzi di ricorso.

6. In conclusione, vanno accolti il primo, il secondo ed il terzo motivo, assorbiti il quarto ed il quinto motivo, e la sentenza va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria del Piemonte, in diversa composizione, per il riesame, oltre che per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il primo, il secondo ed il terzo motivo, assorbiti il quarto ed il quinto motivo, e cassa la sentenza con rinvio alla Commissione Tributaria del Piemonte, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 14 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 23 maggio 2018