Ordinanza del 14/06/2019 n. 15998 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Contenzioso - Istruzione probatoria - Diniego del rimborso IVA - Impugnazione - Onere della prova a carico del contribuente - Modalità di assolvimento.

Massima:

Chi chiede il riconoscimento di un credito d'imposta ha l'onere di provare i fatti costitutivi dell'esistenza del credito e non è sufficiente che, lo stesso, sia inserito nella dichiarazione IVA, poiché il credito fiscale origina dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo. Nel caso di contenzioso, il contribuente assume il ruolo di attore, in senso sostanziale , per cui è onere dello stesso provare l'esistenza del credito con particolare riferimento alla documentazione fiscale richiesta dall'Ufficio. Nel caso di specie la curatela della procedura fallimentare, a seguito di una domanda di rimborso, non ha dato seguito alla richiesta di integrazione della documentazione da parte dell'ufficio fiscale.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

Il fallimento ricorrente ha impugnato il silenzio rifiuto dell'Agenzia delle Entrate relativo a un credito IVA dell'anno 1991, domanda rigettata dalla CTP di Siena e accolta dalla CTR della Toscana, la quale ha ritenuto che l'Ufficio ha chiesto erroneamente al fallimento documentazione irrilevante e omettendo di richiedere tempestivamente la documentazione sottostante al credito;

che la CTR ha ritenuto che l'Ufficio è rimasto colpevolmente inerte, non facendosi parte diligente per acquisire ed esaminare la documentazione, oggetto di sequestro in sede penale, nonchè ha ritenuto che il credito sarebbe stato successivamente oggetto di riconoscimento da parte dell'amministrazione finanziaria;

che propone ricorso per cassazione l'Ufficio con due motivi di ricorso, cui resiste con controricorso il fallimento, il quale ha depositato memoria.

Considerato che:

1 - Con il primo motivo il ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 30 e 38 - bis, nonchè dell'art. 2697 c.c., per avere il giudice di appello erroneamente ritenuto che l'Ufficio sia rimasto inerte nel richiedere la documentazione giustificativa richiesta dall'ufficio occorrente per il conseguimento del rimborso del credito IVA, nonchè per avere erroneamente fatto carico all'Ufficio dell'onere di acquisire la documentazione relativa al credito presso la Procura della Repubblica dove tali documenti si trovavano sequestrati dal 1993.

Invoca l'orientamento invalso nella giurisprudenza di legittimità, secondo cui in caso di richiesta di rimborso l'onere probatorio incomba sul contribuente, anche in materia di rimborso IVA. Deduce come tale onere sia ricavabile espressamente dal disposto del D.P.R. n. 633 del 1972 cit., art. 38 - bis. Deduce l'erroneità del principio secondo cui il diritto al rimborso sarebbe impedito dalla avvenuta decadenza dell'amministrazione finanziaria dal potere di accertamento relativo all'anno cui il rimborso si riferisce.

Con il secondo motivo il ricorrente deduce difetto di motivazione della sentenza impugnata, nella parte in cui la stessa non avrebbe correttamente valutato il contenuto della richiesta di documentazione inviata dall'Ufficio nel maggio 1992, laddove si richiedeva al fallimento, tra le altre cose, la produzione di "copia bilancio", "verbali g.d.f.", "bolle", "autorizzazione giudice" "relazione curatore". Rileva insufficienza di motivazione anche in relazione alla comunicazione dell'Ufficio del 16.11.2004 in risposta al sollecito del curatore del fallimento, deducendo conseguentemente l'erroneità della motivazione della sentenza impugnata che menzionerebbe, quanto a documentazione richiesta al fallimento, la sola fideiussione, nonchè in relazione al dedotto riconoscimento della spettanza del credito sulla base di una comunicazione del 2004.

2 - All'esame dei motivi di ricorso occorre brevemente premettere una breve ricostruzione dei fatti processuali, come emergenti dalla sentenza e dagli atti del giudizio.

1) il curatore del fallimento ebbe a richiedere in data 30 gennaio 1992 (nel vigore, pertanto, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 - bis, comma 1, come modificato dal D.L. 28 dicembre 1989, n. 414, art. 3, comma 1, lett. c), che aveva modificato la precedente formulazione di cui al D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, art. 1, che precedentemente disponeva che "i rimborsi previsti nell'art. 30, qualora nel termine di due anni dalla data di presentazione della dichiarazione annuale non sia stato notificato avviso di rettifica o accertamento (...) devono essere eseguiti entro tre mesi"), unitamente al deposito della dichiarazione IVA relativa al credito prefallimentare del 1991 (fallimento dichiarato in data 30 maggio 1991), il rimborso del credito; a questa richiesta l'Ufficio rispose nel maggio 1992 con una richiesta di documenti (fideiussione, certificato non pendenza procedure concorsuali, relazione del curatore, bilanci, verbali GDF, autorizzazione del giudice delegato, "bolle"), risposta alla quale non risulta esservi stato alcun seguito da parte della curatela;

2) il curatore del fallimento reiterava la richiesta di rimborso nel 1998, alla quale l'Ufficio rispondeva (nel vigore del D.L. 23 settembre 1994, n. 547, art. 7 - bis, comma 4, convertito con L. 22 novembre 1994, n. 644) con ulteriore richiesta di fatture relative all'anno 1989; a questa

richiesta il curatore del fallimento replicava che non poteva ottemperarvi trattandosi di documentazione sequestrata dal 1993 presso un Ufficio della Procura della Repubblica; a questa comunicazione faceva seguito altra comunicazione dell'Ufficio con la quale si dava atto che il credito IVA non era stato liquidato;

3) il curatore del fallimento inoltrava nuovo sollecito per il rimborso del credito IVA, al quale l'Ufficio rispondeva con missiva in data 24 novembre 2004, riprodotta da parte controricorrente, con la quale l'Ufficio ribadiva la mancanza della documentazione e deduceva "che il rimborso in oggetto sarà liquidato previa produzione della presentazione dell'autorizzazione del giudice alla riscossione del credito sul conto fiscale acceso presso il concessionario";

4) il curatore del fallimento inoltrava ultimo sollecito, al cui silenzio rifiuto ha fatto seguito il contenzioso di cui in premessa.

3 - Il primo motivo è fondato e merita accoglimento.

Contrariamente a quanto sostenuto dal controricorrente (circostanza sulla quale il controricorrente insiste diffusamente anche in memoria), in questo caso non sussiste propriamente una lite relativa alla emersione di un debito nei confronti dell'amministrazione finanziaria (relativamente alla quale si renderebbe rilevante il momento in cui l'accertamento viene eseguito, ai fini del principio del consolidamento del criterio impositivo ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972), ex art. 57, commi 1 o 2, ma una controversia sul diritto al rimborso del credito, relativamente alla quale - pur essendo il credito stato esposto nella dichiarazione alla quale ha fatto seguito la richiesta di rimborso l'Ufficio ha legittimamente effettuato una richiesta di integrazione della documentazione.

E', da un lato, principio comunemente applicato quello per il quale il credito fiscale non nasce con la formulazione della pretesa di rimborso nella dichiarazione, bensì dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo e, quindi, dalla documentazione sottostante (Cass., Sez. V, 26 ottobre 2012, n. 18427; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27580).

Ed è altrettanto principio pacifico quello secondo cui nelle controversie di rigetto di una istanza di rimborso il contribuente assume il ruolo di attore in senso sostanziale (Cass., Sez. V, 9 settembre 2016, n. 17811), per cui grava su di lui l'onere di allegare e provare i fatti a cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato (Cass., Sez. V, 8 ottobre 2014, n. 21197; Cass., Sez. V, 2 luglio 2014, n. 15026; Cass., Sez. V, 29 dicembre 2011, n. 29613).

Nè è inibito all'amministrazione finanziaria contestare la sussistenza dei fatti costitutivi del credito da rimborso, ancorchè siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti (Cass., Sez. U., 15 marzo 2016, n. 5069). E' stato affermato il principio per cui "appare cioè preferibile la soluzione accolta nella pregressa giurisprudenza e 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 contesti la sussistenza di un suo debito. Ancorchè simile soluzione susciti una certa disarmonia nel sistema in quanto, decorso il termine per l'accertamento, alla Amministrazione viene consentito di contestare il

contenuto di un atto del contribuente solo 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 la affermazione di un credito della Amministrazione", tale principio è parso conforme al "principio secondo cui quae temporalia ad agendum perpetua ad excipiendum (art. 1442 c.c.)".

Essendo onere della curatela del fallimento dimostrare la sussistenza del credito relativo all'anno 1991 e non essendosi formato alcun consolidamento del credito IVA, a mente del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 - bis, comma 1, (nella formulazione pro tempore), l'amministrazione ha richiesto legittimamente nel maggio 1992 la documentazione relativa ai documenti di trasporto ("bolle") e, successivamente, in conformità al disposto del D.L. 23 settembre 1994, n. 547, art. 7 - bis, comma 4, convertito con L. 22 novembre 1994, n. 644, ha richiesto l'invio delle fatture, al quale la curatela del fallimento non ha ottemperato.

Nè era onere, per i superiori motivi esposti, dell'Ufficio farsi carico dell'acquisizione della documentazione sequestrata in sede penale.

Il primo motivo va accolto con rinvio alla CTR Toscana in diversa composizione, che dovrà fare applicazione del presente principio di diritto: "nelle controversie di rigetto di una istanza di rimborso il contribuente assume il ruolo di attore in senso sostanziale, per cui è onere del curatore provare l'esistenza del credito, con particolare riferimento alla documentazione richiesta dall'Ufficio (bolle e fatture)".

Il secondo motivo, attinente a vizio di motivazione, è pertanto assorbito.

Spetterà al giudice del rinvio, oltre che la liquidazione delle spese, compreso il presente giudizio di legittimità, anche la liquidazione delle spese del controricorrente ammesso al gratuito patrocinio, spettando questa al giudice del rinvio (Cass., Sez. VI, 31 maggio 2018, n. 13806; Cass. sez. III, 13 maggio 2009, n. 11028; Cass. Sez. I, 12 novembre 2010, n. 23007).

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza in relazione al primo motivo di ricorso, dichiara assorbito il secondo motivo, rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale, il 22 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 14 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza