Ordinanza del 03/02/2021 n. 2416 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
RILEVATO

che:

1. La (XXXXX) S.p.a., con socio unico, nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 1997, presentata nell'anno 1998, ha esposto la sussistenza di crediti d'imposta Ilor ed Irpeg.

Successivamente, il 16 febbraio 2010, la stessa contribuente ha inoltrato all'Ufficio di Bergamo 1 dell'Agenzia delle Entrate istanza di rimborso d'imposta relativa ai predetti crediti. Avverso il silenzio serbato dall'Ufficio su tale istanza, la contribuente ha poi presentato ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, al fine di ottenere il rimborso dei medesimi crediti Ilor ed Irpeg, relativi all'anno d'imposta 1997.

L'Ufficio si e' costituito in giudizio eccependo preliminarmente l'avvenuta prescrizione del diritto al rimborso, poiche' l'istanza di rimborso era stata presentata dopo la maturazione del termine decennale di cui all'articolo 2946 c.c..

L'adita C.T.P., ritenendo fondata l'eccezione di prescrizione, ha rigettato il ricorso della contribuente.

2. La contribuente ha appellato la sentenza di primo grado dinnanzi la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia che, con la sentenza n. 983/30/14, depositata il 25 febbraio 2014, lo ha accolto.

3. Avverso la sentenza d'appello ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio, affidandolo a due motivi.

La contribuente si e' costituita con controricorso ed ha depositato memoria.

CONSIDERATO

che:

1. Con il primo motivo l'Ufficio lamenta la violazione e la falsa applicazione degli articoli 2935 e 2946 c.c., nonche' del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 36-bis e del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, articolo 38, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere il giudice a quo ritenuto che il termine di prescrizione decennale del diritto al rimborso dei crediti d'imposta inizi a decorrere

solo dal quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione nella quale gli stessi crediti da rimborsare siano stati esposti dalla contribuente, ovvero solo una volta che sia scaduto il termine entro il quale l'Ufficio avrebbe potuto procedere ad eventuali accertamenti e rettifiche.

2. Con il secondo motivo l'Ufficio lamenta la violazione dell'articolo 112 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver la CTR omesso di esaminare l'eccezione, ritualmente prospettata dall'Agenzia, relativa all'inammissibilita' dell'appello della contribuente per difetto di specifici motivi di impugnazione, essendosi l'appellante contribuente limitata a riproporre le questioni gia' sollevate nel ricorso di primo grado.

2.1. Deve preliminarmente essere valutato il secondo motivo di ricorso, in quanto vertente su una questione pregiudiziale di rito e pertanto, ove si rivelasse fondato, assorbente rispetto al primo.

Il motivo e' infondato.

Infatti, in generale, non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto della domanda o eccezione formulata dalla parte (ex plurimis, Cass. 13/08/2018, n. 20718; Cass. 04/06/2019, n. 15255; Cass. 02/04/2020 n. 7662).

Nel caso di specie, il giudice a quo, accogliendo l'appello, ha implicitamente, ma inequivocabilmente, rigettato l'eccezione, che gli appellati avevano sollevato, d'inammissibilita' del gravame, in ordine alla quale, pertanto, non e' predicabile il vizio d'omessa pronuncia. Peraltro, come e' stato anche recentemente puntualizzato da questa Corte con riferimento ad una fattispecie processuale analoga, "il mancato esame da parte del giudice, sollecitato dalla parte, di una questione puramente processuale, come quella dell'inammissibilita' dell'appello proposto, non puo' dar luogo al vizio d'omessa pronunzia, il quale, in effetti, e' configurabile con esclusivo riferimento alle domande di merito e non puo' assurgere, pertanto, a causa autonoma di nullita' della sentenza, potendo profilarsi al riguardo una nullita' (propria o derivata) della decisione - nella specie, pero', non invocata per la violazione di norme diverse dall'articolo 112 c.p.c., in quanto sia errata la soluzione implicitamente data dal giudice alla questione sollevata dalla parte (Cass. n. 7406 del 2014; Cass. n. 14276 del 2017)." (Cass. 04/03/2020, n. 6084, in motivazione).

Ebbene, anche nel caso qui sub iudice il ricorrente Ufficio censura soltanto l'asserita omessa pronuncia, e non anche l'ipotetica erroneita' dell'implicito rigetto.

Inoltre, ove pure il ricorrente censuri (come non e' accaduto nel caso di specie) la statuizione, sia pur implicita, di ammissibilita' di un motivo d'appello che, invece, assuma privo del requisito di specificita', ha l'onere di specificare, in ricorso, non solo le ragioni per cui ritiene erronea tale (sia pur implicita) statuizione del giudice di appello, ma deve anche riportare il contenuto del motivo di gravame sottoposto a quel giudice nella misura necessaria ad evidenziarne il preteso difetto di specificita', senza potersi limitare a tal fine a rinviare genericamente all'atto di appello (Cass. 04/03/2020, n. 6084, cit., in motivazione), come invece ha fatto nel motivo in esame il ricorrente Ufficio.

Va infine rammentato, per completezza, che secondo la giurisprudenza di questa Corte, nel processo tributario la sanzione di inammissibilita' dell'appello per difetto di specificita' dei motivi, prevista dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, comma 1, deve essere interpretata restrittivamente, in conformita' all'articolo 14 preleggi, trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volonta' di contestare la decisione di primo grado, l'effettivita' del sindacato sul merito dell'impugnazione (Cass., 15/01/2019, n. 707). Inoltre, anche la riproposizione a supporto dell'appello delle ragioni inizialmente poste a fondamento dell'impugnazione del provvedimento impositivo (per il contribuente) ovvero della dedotta legittimita' dell'accertamento (per l'Amministrazione finanziaria), in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, le ragioni di censura siano ricavabili, seppur per implicito, in termini inequivoci (Cass., 20/12/2018, n. 32954).

3. Il primo motivo e' fondato.

Infatti, in ordine alla specifica questione del dies a quo della prescrizione decennale del credito d'imposta esposto nella dichiarazione dei redditi dal contribuente, questa Corte ha gia' avuto modo di precisare che: " In tema di imposte sui redditi, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non trova applicazione, ai fini del rimborso del relativo importo, il termine di decadenza previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, articolo 38, non occorrendo la presentazione di un'apposita istanza, in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, e' posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria. La relativa azione e' pertanto sottoposta all'ordinario termine di prescrizione decennale, sulla cui decorrenza non incide ne' il limite temporale stabilito per il controllo c.d. formale o cartolare delle dichiarazioni e la liquidazione delle somme dovute, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36-bis, ne' il limite alla proponibilita' della relativa eccezione, posto dalla L. 24 dicembre 2003, n. 350, articolo 2, comma 58: la prima disposizione e' volta infatti ad imporre un obbligo all'Amministrazione finanziaria, senza stabilire un limite all'esercizio dei diritti del contribuente, mentre la seconda contiene un mero "invito" rivolto agli uffici, non suscettibile di applicazione diretta da parte del giudice." (Cass., Sez. U., 07/02/2007, n. 2687; conforme Cass. 27/03/2013, n. 7706, ex plurimis. Sulla circostanza che la domanda di rimborso o di restituzione del credito d'imposta maturato dal contribuente debba ritenersi gia' presentata con la compilazione, nella dichiarazione annuale, del quadro relativo al credito, si vedano altresi', ex plurimis, Cass. 12/09/2012, n. 15229; Cass. 22/02/2017, n. 4559; Cass. 07/09/2018, n. 21788).

Successivamente, questa Corte ha ribadito espressamente che e' corretto identificare "con il giorno della dichiarazione dei redditi quello di decorso della prescrizione ai fini del diritto al rimborso del credito di imposta", argomentando che la giurisprudenza di legittimita' "ha avuto modo di chiarire in piu' di una occasione (per tutte si veda Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9524 del 22/04/2009) che "Il termine stabilito nel Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 36-bis, entro il quale, l'Amministrazione Finanziaria deve provvedere alla

liquidazione dell'imposta, ha natura ordinatoria secondo l'interpretazione, avente efficacia retroattiva, che ne ha dato la L. 27 dicembre 1997, n. 449, articolo 28, comma 1. Ne consegue che il credito esposto in dichiarazione non si consolida con lo spirare del predetto termine o perche' l'Amministrazione abbia omesso di procedere ad accertamento e rettifica nel termine stabilito nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43, cosi' come il diritto al rimborso del contribuente non e' sottoposto al termine di decadenza, contenuto nel Decreto del Presidente della Repubblica 27 settembre 1973, n. 602, articolo 38, ma esclusivamente all'ordinario termine di prescrizione decennale, ferma restando la facolta' dell'Ufficio di opporre eccezioni alla domanda di rimborso" (Cass. 23/07/2013, n. 17903, in motivazione).

Nello stesso senso, con specifico riferimento all'irrilevanza, rispetto al preteso effetto di consolidamento del credito per rimborso d'imposta esposto nella dichiarazione, della scadenza del termine decadenziale entro il quali l'Amministrazione puo' procedere ad accertamento, questa Corte ha ritenuto che: "In tema di rimborso d'imposte, l'Amministrazione finanziaria puo' 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 excepiendum"." (Cass., Sez. U., 15/03/2016, n. 5069; conformi Cass. 31/01/2018, n. 239; Cass. 12/10/2018, n. 25464; Cass. 06/02/2019, n. 3404).

Da tale principio e' stata quindi tratta la conferma che il decorso dei termini in questione non incida sul decorso del termine di prescrizione del credito: " In tema di rimborso di imposta, lo svolgimento senza rilievi del controllo automatizzato del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 36 bis non equivale a riconoscimento implicito del credito esposto in dichiarazione, potendo questo essere contestato anche dopo la scadenza dei termini per l'accertamento, sicche' detto controllo non incide sul decorso del termine di prescrizione del credito." (Cass. 13/03/2019, n. 7132, nella cui motivazione si rimanda alle citate Cass., Sez. U., 07/02/2007, n. 2687 e Cass., Sez. U., 15/03/2016, n. 5069).

Nell'ulteriore evoluzione di tale orientamento, al quale questa Corte intende aderire, e' stato poi molto recentemente sottolineato che "alcuna disposizione fa divieto al soggetto, che ritenga di vantare un'eccedenza a credito, di far valere il proprio diritto negli ordinari termini di prescrizione e formulare istanza di rimborso, senza dover attendere lo spirare del termine fissato all'Amministrazione per l'accertamento ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 43 (In tal senso gia' Sez. U. n. 2687 del 7/02/2007). Non sussiste, cioe', la necessita' della preventiva scadenza dei termini entro cui l'Amministrazione deve esercitare i propri poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento vero e proprio: termini di decadenza volti ad imporre un obbligo interno all'Amministrazione, ma non a porre un limite all'esercizio dei diritti del contribuente. Tale esercizio e', come detto, coltivabile nei termini di prescrizione ordinari, come disposto, dall'articolo 2946 c.c., la cui decorrenza, ex articolo 2935 c.c., prende avvio dal giorno in cui il diritto puo' essere fatto valere, salvo diversa diposizione di legge." (Cass. civ. sez. trib., 03/03/2020, n. 5796, in motivazione).

Nella stessa pronuncia, questa Corte ha altresi' evidenziato le ragioni della non condivisibilita' dell'opposta tesi, che vorrebbe far decorrere i termini di prescrizione del diritto dallo spirare del termine entro il quale l'Ufficio puo' procedere ad accertamento o rettifica, rilevando che "La diversa tesi della controricorrente sembra derivare dalla impropria sovrapposizione di due istituti che si collocano su piani diversi e separati: a) l'uno, relativo ai termini imposti all'Amministrazione per l'espletamento dell'attivita' di liquidazione, controllo formale e liquidazione, dettato dall'esigenza che la stessa vi provveda in tempi predefiniti, ponendo a tal fine un obbligo per la P.A. e non gia' un limite all'esercizio dei diritti del contribuente; b) l'altro, relativo al termine di prescrizione, rispondente all'esigenza che i rapporti giuridici si stabilizzino entro un termine definito, individuato nel decennio, onde evitare il protrarsi sine die di situazioni d'incertezza", con la conseguenza che laddove i due istituti venissero tra loro confusi si determinerebbe "un ingiustificato ostacolo di quattro anni alla possibilita' di far valere il diritto al rimborso, che deve, invece, ritenersi esercitabile decorsi 90 giorni dall'istanza, nel silenzio dell'Amministrazione" (Cass. 03/03/2020, n. 5796, cit., in motivazione).

Si e' altresi' rilevato che "in tema di rimborso d'imposte, l'Amministrazione finanziaria potrebbe comunque 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 excepiendum. Per cui, nell'ambito del giudizio volto ad ottenere il rimborso di imposte, e' da escludere che, in assenza di contestazioni nei termini previsti dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 articoli 36-bis e 43, i suddetti crediti debbano ritenersi definitivamente accertati. In altri termini, lo svolgimento senza rilievi dell'attivita' di controllo e accertamento non equivale a riconoscimento implicito del credito esposto in dichiarazione, potendo questo essere contestato anche dopo la scadenza dei termini per tali attivita', che e' da ritenere non incidano sul decorso del termine di prescrizione del credito" (Cass. 03/03/2020, n. 5796).

Si pone quindi in contrasto con tale orientamento, condiviso da questo Collegio, la decisione della CTR, laddove determina il dies a quo della decorrenza della prescrizione del credito per rimborso, esposto nella dichiarazione, in coincidenza con la scadenza del termine decadenziale entro il quale l'Ufficio avrebbe potuto procedere ad accertare e rettificare il reddito del contribuente per il medesimo anno d'imposta. Ne' tale diversa interpretazione della CTR puo' ritenersi fondata in ragione della pronuncia, in essa richiamata, secondo cui " Qualora il contribuente abbia presentato la dichiarazione annuale, ai fini della imposta sui redditi, esponendo un credito di rimborso, la Amministrazione finanziaria e' tenuta a provvedere sulla richiesta di rimborso, salvo diversa espressa previsione normativa, nei medesimi termini di decadenza stabiliti per procedere all'accertamento in rettifica. Diversamente, decorso il termine predetto, senza che sia stato adottato alcun provvedimento da parte della P.A., il diritto al rimborso esposto nella dichiarazione si cristallizza nellman" e nel "quantum", ed il contribuente potra' agire in giudizio a tutela del proprio credito nell'ordinario termine di prescrizione dei diritti, rimanendo preclusa all'Amministrazione finanziaria ogni contestazione dei fatti che hanno originato la pretesa di rimborso, salve le eccezioni volte a fare valere i fatti sopravvenuti impeditivi, modificativi, od estintivi del credito." (Cass., Sez. U., 08/06/2012, n. 9339).

Infatti tale arresto - che si poneva in consapevole contrasto con l'indirizzo giurisprudenziale di legittimita' preesistente, che gia' escludeva che il credito d'imposta esposto in dichiarazione si consolidasse con lo spirare del termine previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36 bis, ovvero perche' l'Amministrazione avesse omesso di procedere ad accertamento e rettifica nel termine stabilito nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43 - e' stato superato dalla citata Cass., Sez. U., 15/03/2016, n. 5069, e dalla conseguente evoluzione giurisprudenziale ante illustrata. Ne', comunque, la pronuncia in questione, nel ribadire che il contribuente potra' agire in giudizio a tutela del proprio credito nell'ordinario termine di prescrizione dei diritti, determinava univocamente anche il dies a quo dal quale computare la prescrizione.

3.1. Giova infine aggiungere che nella fattispecie in esame, relativa a dichiarazione presentata nel 1998, non puo' trovare applicazione la L. 24 dicembre 2003, n. 350, articolo 2, comma 58, che, in deroga alla disciplina generale, stabiliva che l'Amministrazione non opponesse la prescrizione in relazione alle istanze di rimborso di crediti esposti nelle dichiarazioni presentate fino al 30 giugno 1997 (sulla natura eccezionale di detta disposizione, insuscetti'bile d'interpretazione analogica, cfr. Cass. 21/04/ 2011, n. 9223; Cass. 27/02/2009, n. 4786). E comunque (come rilevato dalla gia' citata Cass., Sez. U., 07/02/2007, n. 2687) la citata disposizione contiene un mero "invito" rivolto agli uffici, non suscettibile di applicazione diretta da parte del giudice.

3.2. Tanto premesso, nel caso di specie e' pacifico che i crediti dei quali la contribuente chiedeva il rimborso erano maturati nell'anno d'imposta 1997 ed erano stati esposti nella dichiarazione dei redditi presentata nel 1998. Altrettanto pacifico e' che l'istanza di rimborso della contribuente, sulla quale si e' generato il silenzio dell'Amministrazione che ha legittimato la proposizione del ricorso introduttivo dinnanzi la CTP, e' stata depositata preso l'Amministrazione il 16 febbraio 2010.

Pertanto, tra l'esposizione dei crediti nella dichiarazione del 1998 e la domanda di rimborso del 2010 e' decorso il termine di prescrizione decennale (anche ove si tenga conto del termine, successivo alla prima, necessario alla formazione del silenzio-rifiuto impugnabile in sede giurisdizionale, in pendenza del quale il termine di prescrizione deve intendersi sospeso: Cass. 22/01/2018, n. 1543), come eccepito dall'Amministrazione.

La sentenza impugnata va quindi cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, il ricorso introduttivo del contribuente va deciso nel merito e rigettato.

4. Le spese del giudizio di merito si compensano e quelle del giudizio di legittimita' seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il secondo motivo, accoglie il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo;

compensa le spese dei giudizi di merito e condanna la controricorrente al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimita', che liquida in Euro. 5.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza