Sentenza del 29/01/2021 n. 2066 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. In data 14 maggio 1986 la (---) soc. coop. a r.l. presentava dichiarazione dei redditi modello 760/86, relativa all'anno 1985, esponendo di avere maturato una eccedenza d'imposta ai fini Irpeg, di cui chiedeva il rimborso.

A seguito di avviso di accertamento n. 64/91, notificato alla societa', con il quale l'Ufficio distrettuale delle Imposte dirette aveva contestato alcuni rilievi ai fini Irpeg, l'originario credito chiesto a rimborso veniva ridotto.

Proposto ricorso avverso il suddetto atto impositivo, di cui chiedeva l'integrale annullamento, la (---), essendo entrata in vigore la L. 30 dicembre 1991, n. 413 avvalendosi della facolta' prevista dagli articoli 32 e 38 di tale legge, presentava dichiarazione integrativa al fine di definire in via automatica il periodo d'imposta oggetto di accertamento.

Con sentenza n. 42/01/1998, la Commissione tributaria provinciale di Campobasso dichiarava parzialmente cessata la materia del contendere e accoglieva il ricorso per il resto. La sentenza, in difetto di impugnazione, diveniva definitiva.

2. La societa' (---) s.p.a., quale incorporante della societa' (---) s.p.a., a sua volta incorporante della (---) s.p.a., non avendo l'Ufficio integralmente restituito la eccedenza Irpeg chiesta a rimborso con la dichiarazione dei redditi mod. 760/89, in data 10 gennaio 2007 presentava formale istanza di rimborso, chiedendo anche gli interessi maturati.

3. Formatosi il silenzio-rifiuto, la predetta Banca adiva la Commissione tributaria provinciale insistendo nella richiesta di rimborso del credito Irpeg esposto in dichiarazione, unitamente agli interessi maturati.

Costituitosi in giudizio l'Ufficio - che eccepiva la prescrizione del diritto al rimborso azionato e deduceva che l'istituto di credito non aveva provato la titolarita' del credito vantato - la societa' contribuente depositava memorie con le quali replicava che l'impugnazione avverso l'avviso di accertamento emesso per l'anno d'imposta 1985 aveva interrotto la prescrizione, ai sensi dell'articolo 2943 c.c., posto che l'atto impositivo, accertando un maggior debito d'imposta, aveva rimesso in discussione la determinazione della eccedenza Irpeg chiesta a rimborso; eccepiva, pertanto, che il nuovo termine di prescrizione aveva ripreso a decorrere dal passaggio in giudicato della sentenza n. 42/01/1998 della C.T.P. di Campobasso che aveva definito quel giudizio, sicche' l'istanza di rimborso del 10 gennaio 2007 risultava tempestivamente avanzata entro il termine di prescrizione decennale del diritto di credito.

La Commissione tributaria provinciale, con sentenza n. 245/03/2008, disattendendo l'eccezione di prescrizione, accoglieva il ricorso, ritenendo dovuto il rimborso del credito d'imposta oggetto di contestazione.

4. Interposto appello principale dall'Agenzia delle entrate ed appello incidentale dalla contribuente, con sentenza n. 47/2/2012, depositata il 13 luglio 2012, la Commissione tributaria regionale del Molise accoglieva il primo e rigettava il secondo.

Premesso che la soluzione della controversia era legata all'accertamento della intervenuta interruzione - o meno - della prescrizione del diritto azionato dall'Istituto di credito, osservava che tale interruzione non si era verificata, in quanto "la pendenza di un giudizio, avente ad oggetto l'accertamento della esistenza e dell'ammontare del debito d'imposta, non implica ne' ingloba in se' quella volonta' di recupero degli importi sborsati dalla (---) ed asseritamente non dovuti che risulta necessaria ai fini della interruzione della prescrizione del diritto al rimborso che occupa"; riconosciuta la prescrizione dei diritti di credito reclamati, riteneva infondato l'appello incidentale riguardante la decorrenza degli interessi maturati sulle somme chieste a rimborso.

5. Avverso la suddetta decisione, la (---) s.p.a., gia' (---) s.p.a., ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex articolo 378 c.p.c., cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

In prossimita' dell'udienza pubblica, il Sostituto Procuratore Generale ha depositato conclusioni scritte in forma di memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la contribuente deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 350 del 2003, articolo 2, comma 58, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62 censurando la sentenza nella parte in cui i giudici di appello hanno accolto l'eccezione, sollevata dall'Ufficio, di prescrizione del diritto di credito da essa vantato.

Sostiene che la L. n. 350 del 2003, articolo 2, comma 58, sottrae all'Amministrazione finanziaria il diritto di eccepire la prescrizione dei diritti di credito vantati dai contribuenti relativi ad eccedenze d'imposta esposte nelle dichiarazioni dei redditi presentate sino al 30 giugno 1997 e, conseguentemente, impone, qualora tale eccezione sia stata sollevata, il rigetto della stessa da parte del giudice adito.

A sostegno di tale assunto richiama, in primo luogo, la risoluzione del 3 maggio 2005, n. 54/E - con la quale l'Agenzia delle entrate, dando risposta al quesito formulato, ha affermato che "in base alla ratio della norma si e' del parere che la L. n. 350 del 2003, articolo 2, comma 58, trovi applicazione anche nell'eventualita' in cui la prescrizione del diritto al rimborso dei contribuenti sia gia' stata eccepita dall'Ufficio" - e nega che la norma invocata contenga un mero invito all'Amministrazione a non far valere la prescrizione, come ritenuto dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza del 7 febbraio 2007, n. 2687, posto che tale orientamento non risulta in

linea con l'interpretazione della medesima disposizione che la Corte Costituzionale ha ritenuto conforme al dettato costituzionale.

In secondo luogo, evidenzia che la Corte Costituzionale, pronunciandosi sulla questione di legittimita' costituzionale della disposizione normativa in esame, sollevata dalla Commissione provinciale di Milano, con la pronuncia n. 112 del 2013, ha riconosciuto che essa priva tout court l'Agenzia delle entrate della possibilita' di eccepire la prescrizione in relazione ai rimborsi interessati dalla medesima disposizione.

Solleva, quindi, questione di legittimita' costituzionale della L. n. 350 del 2003, articolo 2, comma 58, per violazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost., osservando che:

a) la materia tributaria e' coperta da riserva assoluta di legge e che in tale materia e' imposto il rispetto del principio di capacita' contributiva; di conseguenza una disposizione che rivolgesse un mero "invito" all'Agenzia delle entrate, lasciandola arbitra di decidere se rimborsare o meno imposte indebitamente versate, sarebbe in contrasto con tali principi ed assoggetterebbe i contribuenti ad un prelievo::superiore a quello dovuto sulla base di mere scelte discrezionali dell'Amministrazione;

b) la mancanza di una preselezione a livello legislativo dei casi in cui far valere o meno la prescrizione implica una disparita' di trattamento tra i contribuenti, posto che, a parita' di condizioni, a taluni verrebbe garantita l'erogazione del rimborso e ad altri verrebbe, invece, negata;

c) l'interpretazione secondo cui detta disposizione costituirebbe un mero "invito" rivolto all'Agenzia delle entrate renderebbe tale disposizione inutiliter data, in quanto si limiterebbe a confermare l'esistenza di una facolta' (quella di non far valere la prescrizione) di cui l'Agenzia gia' dispone.

Formula, quindi, il seguente quesito di diritto: "In un caso in cui, come nella specie, in un giudizio avverso un silenzio rifiuto maturato su un'istanza di rimborso proposta da una Banca ed avente ad oggetto eccedenze di imposte richieste in restituzione nella dichiarazione Modello 760/86, l'Agenzia delle Entrate abbia sollevato l'eccezione di prescrizione del diritto vantato dalla contribuente; viola e falsamente applichi la L. n. 350, articolo 2, comma 58, la sentenza di secondo grado che, come nella specie, ritenga fondata l'eccezione di prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca sollevata dall'Agenzia delle entrate; anziche' ritenere di rigettare una tale eccezione da parte dell'Amministrazione finanziaria in quanto inammissibilmente proposta in applicazione della L. n. 350, citato articolo 2, comma 58 laddove dispone espressamente che l'Agenzia delle entrate provvede alla erogazione delle eccedenze di IRPEF e IRPEG dovute in base alle dichiarazioni dei crediti presentate fino al 30 giugno 1997, senza far valere la eventuale prescrizione del diritto dei contribuenti".

2. Con il secondo motivo censura la decisione impugnata per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5), deducendo che, diversamente da quanto ritenuto dai giudici di secondo grado, il giudizio relativo all'avviso di accertamento, con il quale era stata rettificata la dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 1985, ha interrotto

il decorso della prescrizione del diritto al rimborso vantato per il fatto che in tale giudizio era sicuramente in contestazione anche la eccedenza per Irpeg chiesta a rimborso; se la Commissione regionale avesse tenuto conto della circostanza che la (---) aveva integralmente contestato l'atto impositivo, avrebbe dovuto riconoscere che oggetto di tale giudizio era senz'altro l'ammontare della eccedenza d'imposta chiesta a rimborso, posto che l'avviso ne aveva ridotto l'ammontare e che la Banca, chiedendo l'annullamento dello stesso avviso di accertamento, aveva richiesto che detta eccedenza fosse ripristinata nell'originario ammontare esposto nella dichiarazione dei redditi. Di conseguenza, in pendenza di tale giudizio, non era decorso il termine di prescrizione, in forza di quanto disposto dall'articolo 2945 c.c..

3. Con il terzo motivo, rubricato "violazione e falsa applicazione degli articoli 2935, 2943, 2945 e 2946 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62", la ricorrente ribadisce che la prescrizione del diritto al rimborso era stata interrotta a seguito dell'impugnazione proposta avverso tutti i rilievi contenuti nell'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva rettificato talune componenti negative del reddito esposte dalla Banca nella dichiarazione dei redditi, contestualmente riducendo il credito d'imposta Irpeg richiesto a rimborso, fino al passaggio in giudicato della sentenza che aveva definito tale giudizio.

Deduce, quindi, che l'istanza di rimborso pervenuta all'Ufficio in data 10 gennaio 2007, sulla quale si era formato il silenzio-rifiuto impugnato nel presente giudizio, doveva ritenersi presentata entro il termine di prescrizione di cui all'articolo 2946 c.c., essendo stata la sentenza della C.T.P. di Campobasso n. 42/01/1998 depositata il 6 marzo 1998.

Formula, pertanto, il seguente quesito di diritto: "In un caso in cui, come nella specie, una Banca abbia impugnato un avviso di accertamento con cui l'Ufficio ha rettificato il reddito dichiarato ai fini IRPEG ed ILOR da tale Banca, contestualmente riducendo le eccedenze d'imposta richieste a rimborso nella medesima dichiarazione rettificata con l'avviso di accertamento impugnato, chiedendone l'integrale annullamento; violi e falsamente applichi gli articoli 2935, 2943, 2945 e 2946 c.c. la sentenza di secondo grado che, come nella specie, ritenga che la suddetta domanda giudiziale non sia idonea, ai sensi dell'articolo 2943 c.c., ad interrompere la prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca nei confronti dell'Erario in quanto il ricorso presentato dalla Banca non conterrebbe una diretta volonta' di recupero degli importi sborsati; anziche' ritenere che una domanda giudiziale con cui una Banca impugni tutti i rilievi contenuti in un avviso di accertamento volto a rettificare una dichiarazione dei redditi in cui era richiesta a rimborso un'eccedenza d'imposta ai fini IRPEG ed ILOR, sia idonea ad interrompere ai sensi dell'articolo 2943 c.c. la prescrizione del diritto di credito relativo a detta eccedenza e che, a seguito di tale domanda giudiziale, e pertanto inizi a decorrere un nuovo termine di prescrizione ai sensi dell'articolo 2945 c.c. comma 2, dal momento in cui e' stata depositata la sentenza che definisce il giudizio instaurato con tale domanda, corrispondente al giorno in cui il diritto puo' essere fatto valere ai sensu dell'articolo 2935 c.c.; con la conseguenza che l'istanza di rimborso su cui si e' formato il silenzio rifiuto impugnato nel presente giudizio deve ritenersi essere stata presentata entro il termine di prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca in quanto proposto entro 10 anni dal momento in cui e' passata in giudicato la sentenza che ha definito il giudizio avverso l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio ha rettificato la dichiarazione dei redditi nella quale dette eccedenze erano state richieste a rimborso".

4. Preliminarmente, va rilevato che l'articolo 366-bis c.p.c. non e' applicabile nella fattispecie ratione temporis, trattandosi di disposizione abrogata dalla L. n. 69 del 2009, articolo 47 che si applica alle controversie nelle quali il provvedimento impugnato con il ricorso per cassazione e' stato pubblicato successivamente alla data di entrata in vigore della medesima legge.

5. La questione prospettata dalla parte ricorrente impone di esaminare preliminarmente il secondo ed il terzo motivo di ricorso, dovendosi verificare con priorita' se, come dedotto nel ricorso per cassazione, il giudizio proposto avverso l'avviso di accertamento con cui e' stata rettificata la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1985 presentata dalla (---) abbia determinato un effetto interruttivo della prescrizione del diritto al rimborso, eccepita dall'Agenzia delle entrate.

5.1. Il secondo ed il terzo motivo, che possono essere valutati congiuntamente perche' strettamente connessi, sono fondati nei termini che di seguito si espongono.

5.2. Come riconosciuto dalla stessa Amministrazione anche in controricorso, l'istanza di rimborso deve ritenersi gia' proposta con la dichiarazione del 14 maggio 1986, presentata dalla (---), nella quale era stato esposto il credito di imposta Irpeg, essendo stato ripetutamente ribadito da questa Corte che "In tema di imposte sui redditi, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non trova applicazione il termine di decadenza previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, articolo 38 non occorrendo la presentazione di 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", restando quindi la relativa azione sottoposta al termine di prescrizione decennale (Cass., Sez. U, 7/02/2007, n. 2687; Cass., sez. 5, 27/03/2013, n. 7706; Cass., sez. 5, 25/10/2017, n. 25256; Cass., sez. 5, 14/03/2019, n. 7241).

Di conseguenza, costituendo l'indicazione nella dichiarazione di un credito di imposta gia' istanza di rimborso, "il corrispondente diritto alla restituzione puo' essere esercitato a partire dall'inutile decorso del termine di giorni novanta dalla presentazione dell'istanza contenuta nella dichiarazione su cui si forma il silenzio-rifiuto, impugnabile Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ex articolo 19, comma, 1, lettera g), senza che sia necessario attendere la scadenza dei termini entro cui l'Amministrazione deve esercitare i propri poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento vero e proprio, che non riguardano l'esercizio dei diritti del contribuente" (Cass., sez. 5, 15/10/2014, n. 21734; Cass., sez. 5, 4/04/2018, n. 10690).

5.3. In linea generale, occorre pure rammentare che ai sensi dell'articolo 2934 c.c., ogni diritto, salvo specifiche eccezioni, si estingue per prescrizione quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge; la sospensione della prescrizione si caratterizza per la tassativita' dei casi previsti dalla legge, non potendosi coerentemente riconoscere ipotesi di sospensione che non siano espressamente regolate dal codice civile o da altre norme speciali.

Al riguardo, secondo questa Corte (Cass." sez. 3, 4/06/2007, n. 12953), tutte le disposizioni, contenute nel codice o in altre leggi, che prevedono la "sospensione" della prescrizione integrano una disposizione di carattere eccezionale, a norma dell'articolo 14 preleggi, non suscettibile di applicazione oltre i casi e i tempi in esso considerati.

5.4. Allo stesso modo, ai sensi dell'articolo 2943 c.c., le cause di interruzione della prescrizione sono tassativamente indicate e di esse non e' consentita una interpretazione analogica (Cass., sez. 2, 28/09/1994, n. 7898; Cass., sez. 2, 29/05/1998, n. 5302).

L'interruzione della prescrizione, in replica all'eccezione di prescrizione formulata dal debitore, configura una controeccezione, assimilabile alle eccezioni in senso stretto, e pertanto il controeccipiente ha l'onere non solo di provare i fatti su cui essa si fonda ma anche di dedurli, o quanto meno e' necessario che essi siano implicitamente contenuti nelle argomentazioni difensive da lui sviluppate, non potendo l'esistenza di atti interruttivi essere rilevata d'ufficio dal giudice, neppure se la prova di essi e' contenuta in documenti prodotti in giudizio (Cass., sez. 1, 12/07/2002, n. 10137; Cass., sez. 3, 12/09/2000, n. 12024).

Pertanto, in caso di contestazione sul maturarsi della prescrizione, quando il credito di cui si chiede il pagamento, e di cui viene eccepita la prescrizione dal debitore, sia costituito da una serie di poste contabili distinte, e' onere del creditore dimostrare l'interruzione della prescrizione relativa alle singole poste e che l'atto, o gli atti di interruzione, fatti valere, si riferiscano proprio a quelle poste, o a quelle ragioni di credito, e non ad altre (Cass., sez. 5, 26/09/2003, n. 14289).

5.5. Ai fini di cui all'articolo 2943 c.c. non ogni domanda ha effetto interruttivo della prescrizione, perche' la produzione di tale effetto, protraentesi fino al passaggio in giudicato della sentenza che definisca il giudizio decidendo il merito o eventuali questioni processuali di carattere pregiudiziale, puo' essere riconosciuta solo con riguardo a tutti i diritti da essa coinvolti o che si ricolleghino, con stretto nesso di causalita', al rapporto cui essa inerisce (Cass., sez. 1, 30/04/2008, n. 10966; Cass., sez. 1, 7/06/2013, n. 14427); siffatto effetto puo', quindi, essere attribuito soltanto alla domanda con la quale la parte chiede il riconoscimento e la tutela giuridica del diritto di cui si eccepisca la prescrizione.

5.6. Nel caso di specie, secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata, la vicenda puo' essere cosi' riassunta:

a) la dichiarazione con la quale la (---) ha esposto il credito di imposta Irpeg, chiedendone il rimborso, e' del 14 maggio 1986 e si riferisce all'anno d'imposta 1985;

b) con l'avviso di accertamento riferito all'anno d'imposta 1985, l'Amministrazione finanziaria ha contestato alcuni rilievi ai fini Irpeg, rideterminando il reddito imponibile della contribuente e contestualmente accertando un credito Irpeg per un importo minore rispetto a quello dichiarato;

c) l'avviso di accertamento e' stato tempestivamente impugnato dalla contribuente, che ha peraltro presentato, in virtu' della L. 30 dicembre 1991, n. 413, dichiarazione integrativa al fine di definire il periodo di imposta accertato ed il contenzioso che ne e' seguito e' stato definito con la sentenza n. 42/01/1998 pronunciata dalla C.T.P. di Campobasso (prodotta unitamente al ricorso per cassazione - all. 3), che ha dichiarato parzialmente cessata la materia del contendere con riguardo alle poste oggetto di condono e accolto il ricorso "per il residuale contenzioso", riducendo per l'effetto l'eccedenza d'imposta Irpeg esposta nella dichiarazione dei redditi;

d) detta pronuncia, non impugnata nei termini di legge, e' ormai divenuta definitiva.

5.7. La C.T.R. ha affermato che "la pendenza di un giudizio, avente ad oggetto l'accertamento dell'esistenza e dell'ammontare del debito d'imposta, non implica, ne' ingloba in se' quella volonta' di recupero degli importi sborsati dalla (---) ed asseritamente non dovuti che risulta necessaria ai fini della interruzione della prescrizione del diritto al rimborso che occupa".

Cosi' motivando, e' incorsa nei denunciati vizi, poiche' ha omesso di prendere in esame il fatto che la variazione dell'ammontare del debito di imposta, conseguente alla rideterminazione del reddito accertato con l'atto impositivo, ha comportato aritmeticamente anche la variazione dell'eccedenza d'imposta di cui la parte contribuente invocava il rimborso, essendo divenuto controverso il credito d'imposta per la differenza tra l'importo esposto nella dichiarazione e l'importo accertato nell'atto impositivo.

Infatti, l'avviso di accertamento n. 64/91, concernente l'anno d'imposta 1985, involgeva anche l'esistenza del credito d'imposta esposto nella dichiarazione relativa al medesimo periodo d'imposta, posto che i rilievi mossi, aumentando l'imponibile e riducendo correlativamente il credito d'imposta originariamente indicato dalla contribuente, veniva inevitabilmente ad incidere sull'ammontare complessivo dell'eccedenza da rimborsare.

Poiche', dunque, il giudizio proposto dalla (---) avverso l'avviso di accertamento n. 64/91 investiva l'atto impositivo nella sua interezza, se ne deve dedurre che la contribuente, chiedendone l'annullamento integrale, ha contestato l'esistenza e l'ammontare del debito d'imposta, come quantificato con l'atto impositivo, ed ha chiesto che venisse riconosciuto il rimborso del credito d'imposta Irpeg risultante a suo favore dalla dichiarazione dei redditi.

L'impugnazione dell'avviso di accertamento si configura, pertanto, come atto avente finalita' conservativa del credito nella sua globalita' soggetto all'ordinaria prescrizione decennale (cfr., in generale, in tema di azione revocatoria, nel senso che l'effetto interruttivo della prescrizione non consegue unicamente alla proposizione di un giudizio conservativo nel significato dell'articolo 2943 c.c., ma alla proposizione di un giudizio di cognizione preordinato all'accertamento dell'inefficacia nei confronti del creditore dell'atto dispositivo posto in essere dal debitore, Cass., sez. 2, 25/05/1994, n. 5081; Cass., sez. 3, 18/01/2011, n. 1084; Cass., sez. 5, 14/03/2019, n. 7241), cosicche' anche ad essa deve riconoscersi, ai sensi dell'articolo 2943 c.c., comma 4 effetto interruttivo della prescrizione, che non corre fino al momento in cui passa in giudicato la sentenza che definisce il giudizio.

Considerato che la sentenza della C.T.R. che ha definito il giudizio concernente l'impugnazione dell'avviso di accertamento n. 64/91 e' stata depositata il 6 marzo 1998, risulta evidente che la prescrizione decennale, ex articolo 2953 c.c., non poteva dunque dirsi maturata alla data di presentazione dell'istanza di rimborso, pervenuta all'Ufficio in data 10 gennaio 2007.

La Commissione regionale, ritenendo maturata la prescrizione del diritto di credito, non ha fatto corretta applicazione dei superiori principi richiamati.

La fondatezza, nei termini sopra esposti, dei mezzi di esame rende superfluo l'esame del primo motivo di ricorso, che va, pertanto, dichiarato assorbito.

6. La decisione impugnata deve, pertanto, essere cassata, con rinvio alla competente Commissione regionale che, attenendosi ai suddetti principi, dovra' procedere a nuovo esame, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il terzo motivo e dichiara assorbito il primo motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Molise, cui demanda anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza