

Sentenza del 29/04/2024 n. 11417 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 713/05/19 del 4 giugno 2019, la Commissione tributaria regionale del Piemonte (di seguito CTR) ha rigettato l'appello proposto da Banca Ifis Spa (di seguito Ifis) avverso la sentenza n. 22/04/17 della Commissione tributaria provinciale di Torino (di seguito CTP), che aveva a sua volta respinto il ricorso della società contribuente avverso un parziale diniego di rimborso IVA relativa all'anno d'imposta 2012.

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR, il credito IVA vantato da Ifis era stato a quest'ultima ceduto da A.A. Veicoli Industriali Srl in liquidazione, società poi fallita, e rimborsato solo in parte, atteso che l'Ufficio riteneva non documentata quella parte di credito afferente al periodo compreso tra il 1997 e il 1999.

1.2. La CTR rigettava l'appello proposto da Ifis osservando, per quanto ancora interessa, che la società contribuente non aveva prodotto la documentazione giustificativa del credito, in ordine alla quale non poteva legittimamente opporsi il limite decennale di conservazione delle scritture contabili.

2. Avverso la menzionata sentenza, Ifis proponeva ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, illustrati da memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

3. L'Agenzia delle entrate (di seguito AE) resisteva con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo ed il secondo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 30 , 38 bis , 54 e 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , dell' art. 8 , comma 5, della L. 27 luglio 2000, n. 212 , degli artt. 3 , 53 e 97 Cost., nonché dell' art. 2220 cod. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto che l'Amministrazione finanziaria possa effettuare il controllo sulla esistenza del credito IVA chiesto a rimborso anche successivamente alla decorrenza del termine di decadenza previsto dalla legge (nella specie, il credito risale agli anni d'imposta 1997, 1998 e 1999 mentre la richiesta di rimborso è stata presentata nel 2013), tenuto altresì conto del termine decennale fissato dalla legge per la conservazione delle scritture contabili a fini tributari, che impedisce di fatto alla ricorrente di fornire la richiesta prova documentale. Ifis evidenzia che, interpretando le disposizioni di legge come fatto dal giudice di appello, si determinerebbe una irragionevole disparità di trattamento tra il credito richiesto in compensazione, che l'Amministrazione finanziaria deve controllare nel rispetto dei termini di decadenza previsti dalla legge, e il credito richiesto a rimborso, che può essere contestato senza rispetto di alcun limite temporale;

solleva, altresì, ulteriori questioni non manifestamente infondate di costituzionalità in relazione alle disposizioni richiamate.

1.1. Con il terzo motivo di ricorso si contesta la nullità della sentenza e/o del procedimento per violazione dell' art. 111 Cost., dell' art. 112 cod. proc. civ., dell' art. 36 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , degli artt. 38 , 38 bis , 54 e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 , dell' art. 2220 cod. civ. e dell' art. 8 , comma 5, della L. n. 212 del 2000 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la CTR omesso di pronunciarsi in ordine alla irrilevanza della decorrenza dei termini di accertamento per come ritenuta dal primo giudice.

2. I motivi, che possono essere congiuntamente esaminati per ragioni di connessione, sono complessivamente infondati.

2.1. Secondo un recente arresto delle Sezioni Unite di questa Corte, "In tema di rimborso dell'eccedenza detraibile dell'IVA, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione, che non derivi dalla sottostima dell'imposta dovuta, anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento o per la rettifica dell'imponibile e dell'imposta dovuta, senza che abbia adottato alcun provvedimento" (Cass. S.U. n. 21766 del 29/07/2021 ; conf. Cass. n. 11698 del 11/04/2022 ; Cass. n. 26277 del 06/09/2022).

2.2. La Corte ha, quindi, esteso all'IVA - generalizzandolo - un principio già enunciato, sempre a Sezioni Unite, in tema di IRPEG (Cass. S.U. n. 5069 del 15/03/2016).

2.3. La CTR, pur non soffermandosi specificamente sulla questione concernente la cd. "cristallizzazione" del credito per decadenza dell'Amministrazione finanziaria dai termini di accertamento (ma dando comunque atto nella parte in fatto della proposizione della relativa censura, implicitamente disattesa), ha fatto puntuale applicazione del superiore principio di diritto, dal quale non v'è ragione di discostarsi, facendo ritorno a quelle stesse Sezioni Unite che da poco si sono pronunciate.

2.4. Del resto, nell'affrontare la problematica le Sezioni Unite, si sono fatte carico di una disamina approfondita di tutti i dubbi, sia di costituzionalità che di compatibilità unionale, che la peculiarità della fattispecie normativa sollecita, dubbi riproposti dalla ricorrente anche con la memoria ex art. 380 bis cod. proc. civ.

2.4.1. La Corte, dopo aver rilevato che "l'attività di controllo della dichiarazione è funzionale all'adempimento degli obblighi tributari, che nascono in dipendenza dell'insorgenza dei relativi presupposti, e non già a seguito dell'esercizio di quell'attività e dei conseguenti avvisi di accertamento" e che "l'omissione dell'attività di controllo si risolve nell'inadempimento definitivo di quegli obblighi", riverberandosi sul contribuente, per cui "l'amministrazione, che sia decaduta dai propri poteri di accertamento e rettifica, non può pretendere un'imposta maggiore di quella liquidata in dichiarazione", ha peraltro posto in risalto che "il credito che nasca, invece, (...) 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", "né 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 dei commi 2 e 5 dell'art. 6 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". Ne deriva che "l'omesso esercizio del potere di controllo non determina 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)".

2.4.2. Ritenere, dunque, incontrovertibile il credito "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.)".

2.4.3. Lo stesso contribuente, infatti, ha sempre la possibilità 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, 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 (...) anche direttamente in sede contenziosa, in caso di errori di fatto o di diritto, che abbiano determinato l'indicazione di un maggior debito o di un minor credito d'imposta".

2.4.4. Resta quindi depotenziata l'asimmetria di posizioni poiché "il fisco può contestare in ogni tempo il proprio debito, ossia la sussistenza del diritto al rimborso che non derivi dalla sottostima dell'imposta dovuta; ma il contribuente può far valere, anche direttamente in sede contenziosa - salvo il limite suindicato -, l'errore di fatto o di diritto che abbia infirmato la propria dichiarazione". E del resto "è 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".

2.4.5. Ne deriva che "la situazione fiscale del contribuente non è posta indefinitamente in discussione: la parte dilaziona nel tempo l'istanza di rimborso, preferendo il riporto a nuovo; la scelta conforma anche l'onere di conservazione delle scritture contabili e dei documenti giustificativi del credito (si veda Cass. n. 8500/21 , cit.); e comunque il silenzio rifiuto opposto all'istanza è impugnabile e apre all'accertamento giudiziale e alla definizione del rapporto".

2.4.6. La connotazione del sistema, infine, è coerente e conforme con i principi unionali di proporzionalità ed equivalenza, nonché con il principio di neutralità dell'IVA atteso che "proprio la possibilità per l'amministrazione di contestare la sussistenza del credito indipendentemente dal decorso del termine di decadenza contemplato dall' art. 57 del D.P.R. n. 633/72 è volta a scongiurare il riconoscimento di crediti iva inesistenti, che, questo sì, si porrebbe in contrasto col principio di neutralità".

2.4.7. Neppure è leso il principio del legittimo affidamento atteso che "nessun affidamento tutelabile si produce al cospetto dell'omesso esercizio del potere di rettifica, di per sé privo di significatività all'interno di un sistema impositivo che trova il proprio fulcro nella fisiologia della dichiarazione, quale vero e proprio atto di responsabilità autoimpositiva e autoliquidativa".

2.4.8. Da ciò la conclusione che "quanto agli artt. 23 e 53 Cost. è proprio l'applicazione dei principi ivi stabiliti che esclude la rilevanza della dichiarazione come titolo costitutivo del diritto al rimborso, anche in ipotesi di crediti inesistenti; - quanto all' art. 3 Cost., il sistema complessivo, che prevede la possibilità di rettificare in ogni tempo la dichiarazione errata in fatto o in diritto - salvo che non si siano verificate le decadenze previste dalla legge - , la facoltà di presentare istanza di rimborso nonostante si sia dichiarato l'obbligo di versamento del tributo, e la possibilità di scegliere di riportare reiteratamente a nuovo il credito, non consente di ravvisare alcuna discriminazione; in particolare, non v'è discriminazione alcuna tra chi riporta a nuovo il credito e chi, invece, lo chiede a rimborso, in quanto in entrambi i casi i crediti sono soggetti al potere di contestazione del fisco; - quanto all' art. 97 Cost., la condotta dell'amministrazione di contestazione dell'esistenza di crediti risponde all'obbligo, su di essa gravante, di assicurare la riscossione dell'iva dovuta".

2.5. Per quanto sopra esaurientemente affermato, la questione di legittimità costituzionale proposta da Ifis è manifestamente infondata, così come è del tutto superfluo l'esame della questione pregiudiziale da parte della Corte di giustizia della UE.

3. Con il quarto ed il quinto motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 2220 e 2697 ss. cod. civ., dell' art. 221 cod. proc. civ., degli artt. 30 e 33 L. fall. , dell' art. 8 , comma 5, della L. n. 212 del 2000 e degli artt. 38 , 38 bis , 54 e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nonché omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo e controverso, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ.

3.1. La società ricorrente evidenzia, sia sotto il profilo della violazione di legge che del vizio di motivazione, che la CTR non avrebbe correttamente applicato i principi in materia di prova, ritenendo che la prova del credito IVA possa essere offerta unicamente con la documentazione contabile e non anche con altro mezzo, quale le dettagliate relazioni ex art. 33 L. fall. del curatore fallimentare.

3.2. I motivi sono inammissibili.

3.3. Con il quarto motivo la società ricorrente, pur deducendo apparentemente, una violazione di norme di legge, mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 3340 del 05/02/2019 ; Cass. n. 640 del 14/01/2019 ; Cass. n. 24155 del 13/10/2017 ; Cass. n. 8758 del 04/07/2017; Cass. n. 8315 del 05/04/2013).

3.4. Invero, non è dubbio che la prova del credito IVA possa essere data liberamente dalla ricorrente, ma la valutazione in ordine alla inattendibilità delle relazioni del curatore fallimentare

allo scopo è stata ampiamente motivata dalla CTR, motivazione che non può essere messa in discussione in questa sede con la proposizione di un vizio di violazione di legge.

3.5. Per quanto concerne il quinto motivo, invece, l'inammissibilità dello stesso consegue alla presenza di una doppia conforme di merito: "le disposizioni sul ricorso per cassazione, di cui all' art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83 , conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134 , circa il vizio denunciabile ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. ed i limiti d'impugnazione della "doppia conforme" ai sensi dell'ultimo comma dell' art. 348-ter cod. proc. civ., si applicano anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla luce dell' art. 62 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , non ha connotazioni di specialità. Ne consegue che l' art. 54 , comma 3-bis, del D.L. n. 83 del 2012 , quando stabilisce che "le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ", si riferisce esclusivamente alle disposizioni sull'appello, limitandosi a preservare la specialità del giudizio tributario di merito" (Cass. S.U. nn. 8053 e 8054 del 07/04/2014);

3.5.1. Tali disposizioni si applicano ai giudizi di appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione successivamente all'11 settembre 2012 (Cass. n. 26860 del 18/12/2014 ; Cass. n. 24909 del 09/12/2015 ; Cass. n. 11439 del 11/05/2018) e, dunque, anche al presente giudizio.

4. In conclusione, il ricorso va rigettato.

4.1. I principi di diritto applicati nella presente controversia si sono consolidati solo dopo la notificazione del ricorso, sicché sussistono giusti motivi per l'integrale compensazione tra le parti delle spese del presente giudizio.

4.2. Poiché il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi dell' art. 1 , comma 17, della L. 24 dicembre 2012, n. 228 , che ha aggiunto il comma 1 quater dell'art. 13 del testo unico di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 - della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e dichiara compensate tra le parti le spese del presente giudizio.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17, della L. n. 228 del 2012 , dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 bis dello stesso art. 13, ove dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza