

Sentenza del 22/07/2024 n. 20188 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Fast Finance Spa acquistò dal fallimento della Europolimentari Srl il credito IVA per 178.770,00 Euro, già chiesto a rimborso nella dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2010, chiedendone a sua volta il rimborso all'Agenzia delle entrate che con provvedimento del 5 marzo 2013 rigettò la richiesta per difetto di prova dell'esistenza del credito (in conseguenza della mancata esibizione, nel corso dell'istruttoria del rimborso, dei registri IVA acquisti e vendite relativi agli anni 1998 e 1999 in cui il credito era sorto).

2. La Banca Ifis s.p.a, quale incorporante della Fast Finance Srl, impugnò il provvedimento di rigetto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Taranto che accolse il ricorso.

3. La sentenza venne riformata dalla Commissione tributaria regionale della Puglia in accoglimento dell'appello dell'ufficio finanziario.

3.1. I giudici di appello, richiamando la pronuncia delle Sezioni unite di questa Corte n. 21765 del 2021, affermarono che, "in tema di rimborso dell'eccedenza detraibile di IVA, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente in dichiarazione, anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del potere di accertamento o di rettifica dell'imponibile e dell'imposta dovuta, senza che abbia adottato alcun provvedimento" e ciò perché il provvedimento di diniego del diritto al rimborso ex art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972, "per insussistenza dei fatti costitutivi non ha natura di avviso di accertamento, che presuppone necessariamente una pretesa tributaria nuova". Aggiunse che nella specie la contribuente, che ne era onerata, non aveva mai prodotto documentazione relativa ai fatti costitutivi del credito vantato.

4. Avverso tale statuizione la Banca Ifis Spa propose ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo, illustrato con memoria, cui replicarono con controricorso l'intimata Agenzia delle entrate e L'Agenzia delle entrate - Riscossione.

5. Fissata la camera di consiglio del 9 novembre 2023 per la trattazione del ricorso, questa Corte con ordinanza interlocutoria ha rimesso la causa a questa pubblica udienza.

6. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Alberto Cardino, ha depositato memoria con le relative conclusioni.

Motivi della decisione 1. Va preliminarmente rilevata l'inammissibilità del controricorso proposto dall'Agenzia delle entrate - Riscossione che non è stata parte dei giudizi di merito e non è stata

destinataria della notifica del ricorso in esame. La costituzione della stessa unitamente all'Agenzia delle entrate, con un unico controricorso, esime dal provvedere sulle spese processuali.

2. Venendo al merito, con il motivo di ricorso la banca ricorrente deduce, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 30 , 38-bis , 54 e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 , 8 e 10 della legge n. 212 del 2000 e 2220 cod. civ.

2.1. La ricorrente censura la sentenza impugnata là dove aveva ritenuto che, nei casi di rimborso dell'eccedenza IVA detraibile, l'amministrazione finanziaria possa contestare il credito esposto dal contribuente in dichiarazione anche qualora siano decorsi i termini per l'esercizio del potere di accertamento o di rettifica dell'imponibile e dell'imposta dovuta, senza che sia adottato alcun provvedimento, con conseguente onere del contribuente, nella specie non adempiuto, di provare la sussistenza del diritto al rimborso.

2.2. La ricorrente, pur dando atto dell'orientamento nomofilattico espresso dalle Sezioni unite di questa Corte (sentenze n. 21765 e n. 21766 del 2021), in relazione a fattispecie del tutto analoghe, peraltro relative alle medesime parti processuali, ha chiesto che la questione fosse nuovamente rimessa la Supremo consesso "anche alla luce delle considerazioni di ordine costituzionale ed unionale" sviluppate nel ricorso e che ha posto alla base delle richieste, che pure ha diffusamente argomentato nel ricorso:

a) di rimessione della questione alla Corte costituzionale, per la verifica della tenuta costituzionale (in relazione agli artt. 3 , 24 , 41, 53, 97 e 117, primo comma, Cost., in riferimento all' art. 6 della CEDU e dei principi di proporzionalità e ragionevolezza) dell' art. 57 , commi 1 e 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 per come interpretato dalle Sezioni unite nelle sopra indicate sentenze;

b) di rinvio pregiudiziale ai sensi dell' art. 267 TFUE per la verifica della compatibilità dell' art. 57 , commi 1 e 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 , così come interpretati dalle Sezioni unite nelle sopra indicate pronunce, con i principi di neutralità fiscale, certezza del diritto, effettività e proporzionalità più volte enunciati dalla CGUE.

3. Il motivo è infondato e va rigettato così come vanno respinte le richieste di rimessione della questione ancora al vaglio delle Sezioni unite di questa Corte e di rinvio pregiudiziale alla CGUE.

4. Ritene il Collegio che le argomentazioni svolte nel ricorso non siano idonee a scalfire quelle sviluppate dal Supremo consesso di questa Corte nelle richiamate pronunce.

5. La ricorrente, muovendo dalla pronuncia delle Sezioni unite n. 5069 del 15 marzo 2016, resa in materia di agevolazioni fiscali invocate dalle Fondazioni bancarie, che aveva affermato il principio in base al quale "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 excepiendum", rilevandone la generalizzata estensione "a tutte le tipologie di

controllo", quali le liquidazioni ed i controlli formali in materia di imposte sui redditi ed IVA, gli accertamenti in materia di imposte sui redditi ordinariamente sottoposti al termine di decadenza di cui all' art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 , e gli accertamenti in materia di IVA, ordinariamente sottoposti al termine di decadenza di cui all' art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 , come confermato dalle Sezioni unite con le sentenze gemelle del 2021, sopra citate, ritiene di "ripercorrere le principali obiezioni generalmente mosse alla posizione assunta dalla giurisprudenza" (ricorso, pag. 14).

6. In primo luogo, la ricorrente pone in rilievo quella dell'applicabilità in materia tributaria del disposto di cui all' art. 1442 cod. civ. e del principio quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum, ma è la stessa ricorrente a riconoscere che a tale principio "le recenti SS.UU. del 2021 in materia di IVA (le) attribuiscono solo "valore descrittivo della dinamica dei rapporti tra le parti".

7. In secondo luogo, pone in rilievo la questione dell'inerzia serbata dall'amministrazione finanziaria che, se da un lato non equivale al riconoscimento implicito del credito, dall'altro "nel sistema tributario sono state immesse nel tempo talune disposizioni - quali l' art. 6 , commi 2 e 5, L. n. 212/2000 - che introducono proprio ipotesi in cui l'inerzia esprime un riconoscimento implicito dell'assenza di fatti o circostanze impeditive del diritto al rimborso".

7.1. Al riguardo, deve osservarsi che l'inerzia può assumere significato solo nelle ipotesi normativizzate, tra cui non rientra il caso di specie in cui, come condivisibilmente affermato dalle Sezioni unite nelle sopra citate sentenze gemelle, secondo cui "l'inerzia non 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:

l' art. 21 , comma 2, primo nucleo normativo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ammette il ricorso contro il silenzio rifiuto opposto dall'amministrazione a qualsiasi richiesta di rimborso, comprese quelle rappresentate dall'indicazione in dichiarazione del credito d'imposta idonea a manifestare la volontà di richiedere il rimborso (Cass. n. 21734/14 ; n. 10690/18 ; n. 17841/18); e il silenzio rifiuto funge, come autorevole dottrina ha sottolineato, da anello di congiunzione tra la procedimentalizzazione del diritto al rimborso e la sua tutela in sede giudiziale".

7.2. Ne consegue che "L'omesso esercizio del potere di controllo non determina, quindi, 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)".

8. In terzo luogo, la ricorrente evidenzia che l' art. 54 del D.P.R. n. 633 del 1972 , nell'imporre all'amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica della dichiarazione annuale presentata dal contribuente quando ritiene che ne risulti un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, sta a dimostrare che l'eccedenza rimborsabile è soggetta alla rettifica della dichiarazione da effettuarsi, conseguentemente, nei relativi termini.

9. In quarto luogo, pone in rilievo la questione dei termini massimi di conservazione delle scritture contabili e dei documenti giustificativi del credito.

10. La quinta obiezione riguarda la lettura che le Sezioni unite del 2021 fanno del disposto di cui all' art. 57 , comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 , sul differimento del termine di decadenza degli accertamenti in materia di eccedenze d'imposta IVA detraibile, che riguarderebbe soltanto le "poste "a debito" che abbiano concorso a comporre l'eccedenza (in altri termini, l'IVA a debito sulle operazioni attive, che mai potrebbe essere contestata oltre i termini di decadenza ordinaria)", ma non le poste "detraibili" (in altri termini, l'IVA a credito sulle operazioni passive)" mentre, a detta della ricorrente, "almeno letteralmente" detta disposizione non fa alcuna distinzione, "riferendosi alla "eccedenza" nel suo complesso quale "sintesi" indistinta dell'IVA relativa alle operazioni attive e passive".

11. In sesto luogo, la ricorrente rileva "la criticità dell'argomento fondato sull'effetto non preclusivo della dichiarazione per il contribuente con conseguente suo diritto di rettificarla in ogni tempo, posto che tale rettifica - se spontanea - dovrebbe avvenire entro termini sostanzialmente equiparati dal legislatore a quelli di decadenza del Fisco dall'azione di accertamento, pena la sua definitività, e comunque comporta un differimento dei termini di accertamento per le parti oggetto di rettifica; mentre se effettuata in sede processuale - essa viene necessariamente in risposta ad una azione di accertamento che deve a sua volta comunque essere esercitata nei medesimi termini di decadenza (e peraltro tramite una eccezione da far valere in sede di impugnazione dell'atto impositivo e nel termine decadenziale di 60 gg.)".

12. La ricorrente inoltre rileva che "la pur giusta preoccupazione verso chi, in sostanza, con malizia, attenda la "cristallizzazione del debito prima di palesarsi al Fisco con l'istanza di rimborso di crediti in ipotesi inesistenti, risulta mitigata", innanzitutto dalla "rilevante scissione" esistente "tra "eccedenza" e diritto al relativo rimborso, essendo questo possibile in casi limitati" e poi "perché se il contribuente chiude a credito, la circostanza che esso chieda a rimborso siffatto credito o lo riporti a nuovo è del tutto "neutra" rispetto al potere di accertamento del Fisco".

13. Sostiene, infine, che "la scelta giurisprudenziale non si armonizza rispetto a scelte "alternative" che il soggetto potrebbe porre in essere rispetto al rimborso di quel credito", ad esempio chiedendolo in compensazione o "riportandolo a nuovo utilizzandolo in diminuzione del debito risultante dalle dichiarazioni per gli anni successivi, che beneficia degli ordinari termini di decadenza".

14. Ritiene il Collegio che nessuna delle obiezioni mosse alla pronuncia delle Sezioni unite del 2021 siano idonee a scalfire le argomentazioni svolte dal Supremo consesso.

15. A quanto già osservato con riferimento alle prime due obiezioni sopra elencate, va ricordato che le Sezioni unite nelle pronunce citate hanno chiaramente e convincentemente distinto tra le ipotesi di "sottostima dell'imposta dovuta" che, essendo dovuta in misura maggiore, viene evasa, e che, quindi, va accertata e rettificata nel termine di decadenza stabilito dall' art. 57 , comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 (par. 5), dal "credito che nasca, invece, come nel caso in esame, dal

coacervo delle poste detraibili che prevalgano sul debito, e che quindi eccedano l'imposta liquidata";

credito che "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 (Cass. n. 18427/12 ; n. 27580/18)" (par. 6). Ed hanno altresì evidenziato che l'emendabilità della dichiarazione fiscale "in ogni tempo (salvo il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire delle scadenze previste dalla legge: tra varie, Cass. n. 30172/17 ; n. 11070/18), anche direttamente in sede contenziosa" - e non "necessariamente in risposta ad una azione di accertamento" dell'Ufficio, come invece prospetta la ricorrente nella sesta obiezione - "in caso, appunto, di errori di fatto o di diritto, che abbiano determinato l'indicazione di un maggior debito o di un minor credito d'imposta", esclude quell'asimmetria di posizioni tra contribuente ed amministrazione finanziaria "paventata dai critici dell'orientamento" delle Sezioni unite.

15.1. In definitiva, quindi, "gli effetti preclusivi della decadenza dall'accertamento riguardano le sole imposte dovute", sicché nelle ipotesi, come quello in esame, "in cui il coacervo di poste detraibili comporti, dopo aver neutralizzato l'obbligo di versamento dell'imposta dovuta, una pretesa ad avere, il rapporto dare-avere resta regolato dalla legge" ed il contribuente gravato, secondo le regole ordinarie, del relativo onere probatorio.

15.2. Correttamente, quindi, le Sezioni unite citate escludono un vulnus ai principi che nella specie, soprattutto con riferimento all'imposta armonizzata, vengono in rilievo.

15.3. Innanzitutto, al principio di certezza del diritto, in quanto "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", a ciò conformandosi l'onere di conservazione dei documenti giustificativi del credito.

15.4. Inoltre, al principio di neutralità, in quanto "la possibilità per l'amministrazione di contestare la sussistenza del credito di cui si discute nell'odierno giudizio 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".

15.5. A quanto detto aggiungasi che le Sezioni unite del 2021 hanno compiutamente esaminato gli altri principi, anche di matrice unionale, che vengono nella specie in rilievo, ovvero quelli di equivalenza, di effettività, di certezza del diritto e di legittimo affidamento (v. paragrafi 11 e segg.), escludendone ogni possibile lesione con argomentazioni che questo Collegio condivide convintamente. Ed anche alla luce della esclusione di tutela del contribuente creditore dalla tutela di cui all' art. 17 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea in conseguenza della "irriducibilità della condotta passiva dell'amministrazione al fatto concludente di riconoscimento tacito del credito" (par. 13), va esclusa la sussistenza di valide ragioni per sollevare una questione pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia, come pure prospettato dalla Banca ricorrente.

15.6. Ed il Supremo consesso ha anche ritenuto (v. par. 14) manifestamente infondati i prospettati dubbi di costituzionalità con argomentazioni che vanno ribadite anche con riferimento a quelli, sostanzialmente analoghi, prospettati nel ricorso in esame. E, d'altro canto, pare insuperabile l'osservazione delle Sezioni unite (par. 7) secondo cui l'incontrovertibilità di un credito, anche non dovuto, soltanto perché 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)".

16. Tutto quanto fin qui argomentato comporta il rigetto del motivo di ricorso osservandosi al riguardo che la Banca ricorrente non ha contestato la statuizione d'appello di mancata produzione in giudizio della documentazione relativa ai fatti costitutivi del credito chiesto a rimborso.

17. La ricorrente, rimasta soccombente, va condannata al pagamento delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M. Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente Agenzia delle entrate, delle spese del presente giudizio di legittimità che liquida in Euro 7.600,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza