

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 5105 Anno 2019**

**Presidente: CAMPANILE PIETRO**

**Relatore: GIUDICEPIETRO ANDREINA**

**Data pubblicazione: 21/02/2019**

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n.18693/2012 R.G. proposto da

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore pro tempore, rappresentata dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

- *ricorrente* -

contro

Masotina Invest S.p.A., in persona del l.r.p.t., rappresentata e difesa dagli avv.ti Rosario Minniti e Vittorio Glauco Ebner, elettivamente domiciliata presso quest'ultimo in Roma alla via Gregorio VII n.466;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n.97/45/11 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, depositata il 13/6/2011 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 30 gennaio 2019 dal Consigliere Andreina Giudicepietro.

RILEVATO CHE:

1. l'Agenzia delle Entrate ricorre con due motivi contro la società Masotina Invest S.p.A. per la cassazione della sentenza n.97/45/11 della

512  
2019

H

Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (di seguito C.T.R.), depositata il 13/6/2011 e non notificata, che ha accolto l'appello della contribuente, annullando il provvedimento di diniego dell'istanza di rimborso delle maggiori imposte pagate dalla società per la mancata compensazione delle perdite di esercizi precedenti (1997 e 1998) per gli anni di imposta 2002 e 2003;

2. con il provvedimento di diniego, l'Ufficio aveva rigettato l'istanza di rimborso sul presupposto che il contribuente non aveva presentato nei termini la dichiarazione integrativa per rettificare le dichiarazioni per gli anni di imposta 2002 e 2003;

3. con la sentenza impugnata la C.T.R., riformando la sentenza della C.T.P. di Milano, accoglieva l'appello della società contribuente, ritenendo in primo luogo che i giudici di primo grado si fossero pronunciati in maniera inammissibile su di un *thema decidendum* che era estraneo a quello delimitato con la motivazione del provvedimento impugnato, in quanto avevano fondato la propria decisione sull'intervenuta decadenza del diritto alla compensazione delle perdite, ai sensi dell'art.84 (ora 102) T.u.i.r., ececpita dall'Agenzia delle Entrate con l'atto di controdeduzioni nel primo grado di giudizio;

in secondo luogo, la C.T.R. riteneva che la decisione della C.T.P. di Milano fosse comunque erronea nel merito, poichè l'art.84 T.u.i.r, vigente *ratione temporis*, non comminava alcuna decadenza nel caso in cui la detrazione della perdita non venga operata nel primo anno successivo di formazione degli utili;

il giudice di appello concludeva, quindi, per la legittimità e fondatezza dell'istanza di rimborso, richiamando la sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n.15063/2002, secondo cui la dichiarazione dei redditi ha natura di mera dichiarazione di scienza e può essere emendata, non solo con la dichiarazione integrativa presentata nei termini, ma anche con l'istanza di rimborso, ex art.38 d.P.R. n. 602/73, o con l'opposizione del contribuente alla pretesa erariale;

4. a seguito del ricorso, la Masotina Invest S.p.A. resiste con controricorso;

22

5. il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 30 gennaio 2019, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197;

6. la società controricorrente ha depositato memoria ex art. 380 bis 1 c.p.c.;

CONSIDERATO CHE:

1.1. con il primo motivo, l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione dell'art.23 d.lgs. n.546/92, in relazione all'art.360, comma 1, n.4, c.p.c.;

secondo la ricorrente, come già affermato dal consolidato orientamento della Corte di Cassazione, nel giudizio avente ad oggetto l'impugnazione del diniego dell'istanza di rimborso di un tributo, l'Amministrazione Finanziaria può introdurre nuove argomentazioni giuridiche, non contenute nella motivazione del provvedimento di diniego, poichè l'oggetto del contendere è l'accertamento del diritto del contribuente al rimborso, rispetto al quale l'Ufficio assume la veste di parte convenuta e può presentare le proprie controdeduzioni;

1.2. il motivo è fondato e va accolto;

1.3. come ammesso anche da parte controricorrente, "in tema di contenzioso tributario, ove nella controversia instaurata dal contribuente si discuta del rigetto di un'istanza di rimborso di un tributo, l'Amministrazione finanziaria può prospettare argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto della istanza in sede amministrativa, atteso che la posizione dell'Ufficio, che si difende rispetto all'impugnazione del rigetto di una istanza di rimborso, è diversa rispetto a quella dell'Ufficio che abbia esplicitato una pretesa impugnata dal contribuente, come un avviso di accertamento o di liquidazione o il provvedimento d'irrogazione di una sanzione, nel quale ultimo caso l'oggetto del contendere è delimitato in via assoluta dall'atto impugnato. Nel primo caso, infatti, il contribuente è attore sostanziale nel giudizio di rimborso e, pertanto, l'Amministrazione ha la facoltà di controdeduzione, di cui all'art. 23 D.Lgs. n. 546 del 1992, purché nell'ambito oggettivo della

H

controversia" (Sez. 5, Sentenza n. 13056 del 14/07/2004);

da ciò si evince anche che il contribuente, che (come nel caso di specie) impugni il rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo, riveste la qualità di attore in senso sostanziale e che grava su di lui l'onere di allegare e provare i fatti a cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato nella domanda (Sez. 5, Sentenza n. 15026 del 02/07/2014);

2.1. con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione dell'art.102 (ora 84) d.P.R. n.917/86, in relazione all'art.360, comma 1, n.3, c.p.c.;

deduce la ricorrente che, nel caso di specie, non trattandosi di perdite riportabili senza limiti di tempo, esse andavano dedotte anno per anno, pena la decadenza dal diritto di utilizzarle in compensazione;

2.2. anche tale motivo è fondato e va accolto;

2.3. in linea di principio, la dichiarazione dei redditi affetta da errore, anche omissivo, sia esso di fatto o di diritto, è sempre emendabile e ritrattabile, costituendo una mera dichiarazione di scienza;

deve, però, rilevarsi che "in tema di imposte dirette, il principio di generale emendabilità della dichiarazione si riferisce all'ipotesi ordinaria nella quale la stessa rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza, mentre, nelle parti in cui abbia carattere negoziale, lo stesso non opera, salvo che il contribuente dimostri il carattere essenziale ed obiettivamente riconoscibile dell'errore in cui sia incorso, ai sensi degli artt. 1427 e ss. c.c. " (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 25596 del 12/10/2018);

nel caso di specie, la società contribuente chiede il rimborso delle imposte pagate in eccesso, deducendo la mancata erronea indicazione e deduzione, nelle dichiarazioni per gli anni di imposta 2002 e 2003, delle perdite nel quinquennio;

l'art. 102 comma 1 T.u.i.r. (ora art. 84 comma 1), vigente *ratione temporis*, prevedeva, infatti, che "la perdita di un periodo di imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito complessivo di ciascuno di essi";

14

come è stato detto, "in tema di imposta sul reddito delle persone giuridiche, l'esercizio della facoltà di opzione, riservata al contribuente dall'art. 84 TUIR (vigente *ratione temporis*), di utilizzare le perdite di esercizio verificatesi negli anni pregressi, portandole in diminuzione del reddito prodotto nell'anno oggetto della dichiarazione, ovvero di non utilizzare dette perdite riportandole in diminuzione dal reddito nei periodi di imposta successivi, costituisce manifestazione di volontà negoziale e non mera dichiarazione di scienza, con la conseguenza che essa deve essere esercitata mediante una chiara indicazione nella dichiarazione non potendosi a tal fine l'Amministrazione sostituirsi al contribuente" (Sez. 5 , Sentenza n. 25566 del 27/10/2017);

secondo tale recente orientamento (contra vedi Cass. n.15452/2010), cui si intende dare continuità, l'esercizio della facoltà di opzione, riservata al contribuente dall'art. 102 TUIR, di utilizzare le perdite di esercizio verificatesi negli anni pregressi portandole in diminuzione del reddito prodotto nell'anno oggetto della dichiarazione, ovvero di non utilizzare dette perdite riportandole in diminuzione dal reddito nei periodi di imposta successivi, costituisce manifestazione di volontà negoziale;

pertanto, l'omessa indicazione e la mancata utilizzazione delle perdite nel quinquennio non può essere oggetto di rettifica, nè tanto meno può dar luogo al diritto a rimborso, che riguarda solo le somme indebitamente versate e salvo che non siano maturate preclusioni di legge (o che il contribuente non faccia valere l'errore commesso secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui all'art. 1427 c.c. e ss., e cioè sotto il duplice profilo della essenzialità - nella specie dovendo ravvisarsi tale requisito nell'errore che cade sulla "qualità di perdita" dell'importo da portare in diminuzione, o ancora nell'errore determinato da ignoranza od errata comprensione della portata delle norme tributarie applicabili - e della obiettiva riconoscibilità - da valutarsi secondo la diligenza propria che deve essere richiesta agli uffici accertatori -vedi Cass. 11 maggio 2012, n. 7294; richiamata in Cass. n.6977/15 -);

nel caso in esame, quindi, la società contribuente, che, come è pacifico, non ha esercitato la facoltà di utilizzare le perdite pregresse nei cinque anni

previsti dall'art.102 T.i.u.r., non può successivamente richiedere il rimborso delle maggiori imposte versate, deducendo un semplice errore materiale omissivo nelle dichiarazioni presentate, che sono divenute irretrattabili sul punto;

spettando, come detto, alla società contribuente che chiede il rimborso la dimostrazione della sussistenza dei presupposti di fatto e diritto della domanda, essendo attrice in senso sostanziale, e dovendosi riconoscere l'irretrattabilità delle dichiarazioni degli anni 2002 e 2003 in relazione all'omessa utilizzazione delle perdite dei cinque anni pregressi, il ricorso dell'Ufficio appare fondato e la sentenza impugnata va cassata, non essendosi conformata ai principi sopra enunciati;

non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la Corte, decidendo nel merito rigetta il ricorso introduttivo della società contribuente;

sussistono giusti motivi, in relazione al consolidarsi dell'orientamento giurisprudenziale citato solo dopo la proposizione del ricorso, compensare integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio;

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della società contribuente;

compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il giorno 30 gennaio 2019.

4V  
Corte di Cassazione - copia non ufficiale