Civile Ord. Sez. 5 Num. 20842 Anno 2020
Presidente: MANZON ENRICO
Relatore: MELE FRANCESCO
Data pubblicazione: 30/09/2020

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

sul ricorso 25785-2015 proposto da:

BANCA IFIS SPA, in persona dell'Amministratore Delegato, elettivamente domiciliata in ROMA VIA FRANCESCO SIACCI 38 CICERONE N° 44, presso lo studio dell'avvocato GIORGIA PASSACANTILLI, rappresentata e difesa dall'avvocato MARIO MARTELLI, giusta procura a margine;

- ricorrente -

contro

2019

4884

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO

STATO, che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 664/2015 della COMM.TRIB.REG. di FIRENZE, depositata il 13/04/2015;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 17/10/2019 dal Consigliere Dott. FRANCESCO MELE;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. PAOLA MASTROBERARDINO che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato CALICETI per delega orale dell'Avvocato MARTELLI che si riporta alla memoria;

udito per il controricorrente l'Avvocato PALATIELLO che si riporta al controricorso.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

RILEVATO CHE

Fast Finance spa (oggi incorporata in Banca Ifis spa) proponeva ricorso avverso diniego di rimborso di credito IVA per l'anno 2008 pari ad euro 60.490,00 acquistato dal Fallimento della Euroscuola di Corti Francesco.

Deduceva essere decorsi i termini per l'accertamento ai fini di un eventuale provvedimento sia di rettifica che di diniego e, comunque, avrebbe dovuto l'Agenzia dimostrare -nel caso di specie- la illegittimità del comportamento del creditore per avere posto in essere operazioni inesistenti o commesso reati tributari, circostanze non riscontrabili nelle fattispecie, nella quale sono risultate sprovviste del necessario riscontro anche le condotte richiamate nella relazione fallimentare.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate, che poneva in rilievo la definizione di truffa attribuita dal curatore alle operazioni sospette volte alla totale dissimulazione dell'attività aziendale tanto da fare apparire il complesso dell'attività societaria caratterizzata da un alone di totale illegittimità: da qui la dovutezza del diniego del rimborso.

L'adita commissione tributaria provinciale di Pisa rigettava il ricorso sul rilievo della totale illegittimità del comportamento dell'originario creditore, preclusivo ab origine del riconoscimento fiscale del credito; credito formatosi per comportamenti di parte contribuente che, prima del fallimento, aveva posto in essere una serie di operazioni commerciali della più varia natura del tutto avulse rispetto all'attività svolta.

Avverso detta sentenza proponeva appello la contribuente, lamentando che le circostanze richiamate in sentenza non sarebbero frutto di una vera e propria attività di accertamento ma unicamente di valutazioni del Curatore fallimentare non utilizzabili in sede di contenzioso tributario; l'ufficio -costituitosi anche in appello- concludeva per la conferma della sentenza di prime cure, conclusioni che la commissione tributaria regionale della Toscana accoglieva con sentenza n. 664/2015.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Per la cassazione di tale sentenza Banca Ifis spa propone ricorso affidato a due motivi, illustrato da memoria.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

CONSIDERATO CHE

Il ricorso consta di due motivi con cui la ricorrente denuncia: 1) "Nullità della sentenza per violazione della sentenza per violazione dell'art. 112 comma 1 n. 4 c.p.c."; 2) "Violazione e falsa applicazione degli artt. 30, 38-bis, 54 e 57 dpr 633/72 nonché degli artt. 113 e 115 c.p.c. in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.".

Con il primo motivo, la contribuente censura la sentenza della CTR in quanto avrebbe "omesso di prendere posizione sulla causa petendi oggetto del ricorso introduttivo come decisa dal primo giudice e riproposta dal contribuente con articolati motivi di appello "; la CTR sarebbe incorsa nel denunciato vizio in quanto "non motivando il decisum o motivandolo solo in maniera meramente apparente o comunque illogica e contraddittoria, ha di fatto omesso di pronunciarsi sulla domanda perché non ha esaminato i fatti storici oltre che i documenti come indicati in atti", rendendo, in definitiva, una motivazione non "appagante e corretta".

Con il secondo motivo, la ricorrente censura la sentenza impugnata laddove la medesima ha affermato che "E' inoltre pacifico che nella fattispecie trattasi di fatti per i quali non operano, come sostenuto dall'appellante, i termini di decadenza previsti dall'art. 57 DPR 633/72 relative all'avviso di accertamento conseguente a verifica fiscale, trattandosi di operazioni non inerenti l'esercizio dell'impresa ed il rimborso appare legittimamente rifiutato.".

Per le considerazioni che di seguito si espongono, reputa il collegio che ricorre la opportunità di trasmettere gli atti al Primo Presidente della Corte di Cassazione per la eventuale rimessione alle Sezioni Unite: si precisa che detta opportunità è riferita al contenuto del secondo motivo di ricorso, essendo scontato che l'esame ulteriore della causa è destinato ad investire ovviamente anche il primo motivo.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

L'art. 57 DPR 633/72, come integrato dall'art. 10 d. lgs. 313/97 -della cui violazione si duole la ricorrente- così recita: "1. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e nel secondo comma dell'art. 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna. 2. In caso di omessa presentazione della dichiarazione l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'art. 55 può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. 3. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto".

Nel caso di specie, è pacifico tra le parti che il credito IVA è stato indicato nella dichiarazione relativa all'anno 1998 e chiesto a rimborso dal curatore fallimentare solo nell'anno 2008 a mezzo presentazione del modello VR/2009; la CTR ha affermato che non operano "i termini di decadenza previsti dall'art. 57 DPR 633/72 relativi all'avviso di accertamento conseguente a verifica fiscale, trattandosi di operazioni non inerenti l'esercizio dell'impresa"; in sostanza, i predetti termini decadenziali si applicherebbero unicamente alle attività di accertamento e non anche a quelle in cui l'Amministrazione finanziaria si opponga all'erogazione del rimborso di cui all'art. 30 DPR 633/72 a ragione della non inerenza delle operazioni sottese alla maturazione del credito in contestazione non riferibili ad attività lecite e di natura imprenditoriale, costituenti i presupposti idonei a giustificare la menzionata erogazione.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Ciò precisato, secondo il tradizionale orientamento di questa Corte (da ultimo, Cass. n. 8810 del 10.4.2013; Cass. n. 16768 del 9.8.2016), il diniego di rimborso del credito IVA soggiace al termine di cui all'art. 57 del DPR 633/72 se esso dipenda dalla contestazione della sussistenza della eccedenza detraibile indicata dal contribuente (Cass. n. 8460 del 22.4.2005; Cass. n. 17969 del 24.7.2013), mentre non vi soggiace se, pacifica tale sussistenza, vengano contestati i requisiti per l'accesso al rimborso contemplati dall'art. 30 del DPR 633/72 (Cass. n. 194 del 10.1.2004; Cass. n. 29398 del 16.12.2008; Cass. n. 8642 del 9.4.2009).

Invero, come chiarito da Cass. n. 194 del 2004, cit, "la contestazione circa la sussistenza dei fatti costitutivi del diritto al rimborso indicati dalla norma -quante volte non investa l'esistenza stessa di una eccedenza di imposta in favore del contribuente ma sia limitata (...) all'esistenza degli altri fatti costitutivi- non influisce assolutamente sull'entità dell'imposta dovuta (che resta quindi fuori dalla discussione nella sua determinazione quantitativa) e, pertanto, non attiene assolutamente a profili accertativi dell'imposta stessa (che rimangono immutati e non discussi tra le parti) per cui la contestazione in parola non può ritenersi soggetta al termine decadenziale previsto dalla legge per tutt'altra fattispecie ma deve ritenersi sempre opponibile al contribuente finchè questi non abbia il diritto di ottenere il rimborso delle eccedenze" (conf. Cass. n. 29398 del 2008, cit.; Cass. n. 8642 del 2009, cit.; Cass. n. 8810 del 2013, cit.; Cass. n. 8998 del 18.4.2014; Cass. n. 25036 del 25.11.2014; Cass. n. 16768 del 2016, cit.).

Secondo Cass. n. 16768 del 2016, cit., la conclusione non sarebbe in contrasto con altri arresti della S.C. e, in particolare: a) con Cass. n. 10192 del 18.4.2008, la quale fa applicazione del principio espresso da Cass. n. 8460 del 2005, cit., riguardante la diversa fattispecie di diniego con il quale è stata contestata l'esistenza dell'eccedenza detraibile; b) con Cass. n. 17697 del 2009, che non applica l'art. 57 del DPR 633/72 e, dunque, non riguarda l'IVA.

Il superiore orientamento sembra, peraltro, non rispettoso del principio enunciato da Cass. S.U. n. 5069 del 15.3.2016, secondo il quale "in tema di rimborso di imposte, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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>" (principio che, secondo Cass. n. 25464 del 12.10.2018, non contrasta "con l'art. 1 del Protocollo addizionale alla CEDU, in quanto tale norma garantisce tutela sul piano convenzionale ai soli crediti già accertati, nonché liquidi ed esigibili, ossia a quelli che possano ritenersi parte del patrimonio dell'individuo").

Trattasi di principio che, sebbene pronunciato con riferimento alle imposte dirette (specificamente, con riferimento all'IRPEG) -e, come tale, ripreso anche dalla giurisprudenza successiva (si vedano, ad es., Cass. n. 3404 del 6.2.2019; Cass. n. 2392 del 31.1.2018; Cass. n. 15695 del 23.6.2017; Cass. n. 12557 del 17.6.2016; Cass. n. 10479 del 20.5.2016)- è stato talvolta applicato anche in materia di IVA (si veda, ad es., Cass. n. 3096 dell'1.2.2019; Cass. n. 20122 del 25.7.2019, invece, pronunciando sul rimborso di un credito IVA, applica i principi ricavabili dall'orientamento tradizionale e quelli conseguenti alla interpretazione delle Sezioni Unite come se siano espressione di un unico indirizzo interpretativo), in evidente distonia con l'orientamento tradizionale.

Osserva questa Corte che una lettura estensiva del disposto di Cass. S.U. n. 5069 del 2016, cit., certamente autorizzata alla luce della generale portata del principio espresso, non è l'unica possibile, alla luce del rassegnato e consolidato orientamento pregresso in materia di IVA, sicchè sembra quanto mai opportuno un ulteriore intervento chiarificatore del supremo organo nomofilattico, anche al fine di evitare future incertezze interpretative in una materia di rilevante importanza.

Già Cass. S.U. n. 5069 del 2016, cit., non ha mancato di segnalare la disarmonia di sistema che si viene a creare allorquando si consenta all'Amministrazione finanziaria di eccepire in ogni tempo, anche una volta decorso il termine di decadenza previsto dalla legge per l'esercizio del potere di accertamento, la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

inesistenza del credito tributario esposto in dichiarazione, con ciò escludendosi l'effetto di cristallizzazione o consolidamento dello stesso.

Tuttavia le Sezioni Unite hanno ritenuto preferibile (peraltro, senza alcuna ulteriore specificazione) la soluzione per la quale "i termini decadenziali in questione sono apposti solo alle attività di accertamento di un credito della Amministrazione e non a quelle con cui l'Amministrazione contesti la sussistenza di un suo debito", in applicazione "del principio secondo cui <quae temporalia ad agendum perpetua ad excipiendum> (art. 1442 del codice civile)".

Del resto, la diversa tesi per la quale l'Amministrazione finanziaria non possa più muovere obiezioni sull'an e sul quantum del credito d'imposta implica essa stessa alcune disarmonie di sistema.

In primo luogo, come segnalato in dottrina, è pacifico che il contribuente, in sede di impugnazione dell'atto impositivo, possa sempre rettificare in melius la propria dichiarazione, anche una volta decorso il termine per presentare l'istanza di rimborso, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico (Cass. S.U. n. 17394 del 6.12.2002; conf. Cass. S.U. n. 119, 120, 121 e 122 del 9.1.2003; Cass. n. 7422 del 14.5.2003; Cass. n. 10229 del 27.6.2003; Cass. n. 11488 del 24.7.2003; Cass. n. 2725 del 4.2.2011; Cass. n. 7294 dell'11.5.2012; Cass. 21968 del 28.10.2015).

Il principio, elaborato in materia di imposte sui redditi, è stato ripreso, e precisato, da Cass. S.U. n. 13378 del 30.6.2016 in materia di dichiarazione integrativa (conf. Cass. n. 11507 dell'11.5.2018; Cass. n. 27583 del 30.10.2018; Cass. n. 30796 del 28.11.2018) e, in ragione del valore non negoziale o dispositivo della dichiarazione fiscale, equiparabile ad una dichiarazione di scienza, è ritenuto di portata generale, come tale applicabile all'INVIM (Cass. n. 4388 del 4.3.2004; Cass. n. 25056 del 27.11.2006), all'ICI (Cass. n. 2926 del 10.2.2010; Cass. n. 6635 del 7.3.2019), all'imposta di successione (Cass. n. 4755 del 25.2.2008; Cass. n. 6609 del 23.3.2011; Cass. n. 2366 del 31.1.2013; Cass. n. 11192 del 10.5.2013; Cass. n. 2229 del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

6.2.2015; Cass. n. 13595 del 30.5.2018) e anche all'IVA (Cass. n. 18744 del 9.12.2003; Cass. n. 3904 del 26.2.2004; Cass. n. 20119 del 30.7.2018).

Orbene, se al contribuente è consentito in ogni tempo di eccepire, in sede contenziosa, l'errore commesso con la dichiarazione fiscale, così da evitare che gli vengano richieste somme diverse da quelle effettivamente dovute, dovrebbe essere ragionevole consentire che analoga eccezione possa proporre l'Amministrazione finanziaria in sede di rimborso, anche se siano scaduti i termini per l'accertamento, qualora il contribuente chieda il pagamento di crediti di imposta inesistenti.

In secondo luogo, in tema di condono fiscale ex art. 9 della L. 27.12.2002 n. 289, le Sezioni Unite di questa Corte, occupandosi della sorte dei pagamenti eseguiti che il contribuente, dopo avere aderito al cd condono tombale, pretenda la restituzione ritenendoli indebiti, hanno stabilito che "la presentazione della relativa istanza preclude al contribuente ogni possibilità di rimborso per le annualità d'imposta definite in via agevolata, ivi compreso il rimborso di imposte asseritamente inapplicabili per assenza del relativo presupposto (nella specie, IVA ritenuta deducibile in quanto la società contribuente esercitava attività medica in regime di esenzione); il condono, infatti, in quanto volto a definire transattivamente la controversia in ordine alla esistenza di tale presupposto, pone il contribuente di fronte ad una libera scelta tra trattamenti distinti, quali coltivare la controversia nei modi ordinari, conseguendo eventualmente il rimborso delle somme indebitamente pagate, o corrispondere quanto dovuto per la definizione agevolata, senza possibilità di riflessi o interferenze con quanto eventualmente già corrisposto in via ordinaria" (Cass. S.U. n. 14828 del 5.6.2008; conf. Cass. n. 3682 del 16.2.2007; Cass. n. 6504 del 19.3.2007; Cass. n. 17142 del 24.6.2008; Cass. n. 1967 del 10.2.2012; Cass. n. 4566 del 6.3.2015).

Della sorte dei crediti d'imposta in caso di definizione automatica in base all'art. 9 della L. 289/2002, si è, invece, occupata Cass. S.U. n. 16692 del 6.7.2017, la quale, componendo un contrasto sorto all'interno della Sezione Tributaria e aderendo alla tesi maggioritaria, ha ritenuto che la preclusione dell'accertamento

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

da parte dell'Amministrazione finanziaria riguardi i soli debiti fiscali e non anche la sorte dei crediti d'imposta che il contribuente possa vantare nei confronti dell'Erario, crediti che restano soggetti all'eventuale accertamento da parte dell'Ufficio (conformi, a seguito dell'arresto nomofilattico, Cass. N. 32257 del 13.12.2018; Cass. n. 716 del 15.1.2019).

In proposito, le Sezioni Unite richiamano -a conforto della soluzione adottata, di carattere generale- proprio Cass. S.U. n. 5096 del 2016 e la legittimità della diversità di trattamento, in quel caso quanto all'applicazione dei termini decadenziali di accertamento, tra crediti e debiti dell'Amministrazione finanziaria.

Non mancano, peraltro, argomenti a favore anche della tesi tradizionale.

Deve, prima di tutto, richiamarsi la specificità dell'IVA rispetto agli altri tributi interni, trattandosi di risorsa propria della UE, il cui funzionamento è regolato dal rispetto del principio di neutralità dell'imposta: concedere alla Amministrazione finanziaria di contestare in ogni tempo l'esistenza del credito potrebbe determinare una lesione di tale principio, incidendo sul corretto funzionamento del meccanismo dell'assolvimento e della detrazione.

Si noti che la specificità dell'IVA è stata già presa in considerazione da Cass. S.U. n. 16692 del 2017, cit., che, peraltro, ha ritenuto irrilevante la questione nel caso concreto, non applicandosi il condono cd. tombale all'imposta giusto quanto affermato da CGUE 17.7.2008, in causa C-132/06 (cfr. Cass. n. 2915 del 7.2.2013 e le altre sentenze richiamate dall'arresto delle Sezioni Unite).

Posto che la previsione di una disciplina (tendenzialmente) unitaria per i rimborsi di tutti i tributi risponde ad esigenze di chiarezza e funzionalità di sistema, occorre dunque verificare in concreto se la dedotta specificità dell'IVA giustifica effettivamente la sussistenza di differenti modalità di rimborso.

In secondo luogo, sotto un profilo eminentemente pratico, la soluzione accolta da Cass. S.U. n. 5096 del 2016 finirebbe per procrastinare l'incertezza sull'esistenza dei crediti tributari (incertezza che proprio il termine di decadenza, diversamente previsto per le varie imposte, ha lo scopo di evitare, impedendo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

che il contribuente sia soggetto senza limiti di tempo all'azione accertatrice della Amministrazione finanziaria) e, come segnalato in dottrina, ad incidere in maniera considerevole anche sulla circolazione di detti crediti, tra i quali quelli concernenti l'IVA sono sicuramente i più numerosi.

Le considerazioni che precedono giustificano l'opportunità di trasmettere gli atti al Primo Presidente della Corte di Cassazione per la eventuale rimessione alle Sezioni Unite.

P. Q. M.

La Corte ordina la trasmissione degli atti al Primo Presidente della Corte di Cassazione affinchè valuti l'opportunità di rimettere la causa alle Sezioni Unite.

Roma, 17 ottobre 2019

Corte di Cassazione - copia non ufficiale