

Civile Sent. Sez. U Num. 21766 Anno 2021

Presidente: TIRELLI FRANCESCO

Relatore: PERRINO ANGELINA MARIA

Data pubblicazione: 29/07/2021

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

SENTENZA

sul ricorso 25961-2016 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
domiciliatosi in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso
L'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO;

- *ricorrente* -

contro

270
21



BANCA IFIS S.P.A., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliatosi in ROMA, VIA FRANCESCO SIACCI 38, presso lo studio dell'avvocato GIORGIA PASSACANTILLI, rappresentato e difeso dall'avvocato MARIO MARTELLI;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 2086/2016 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO, depositata il 13/04/2016.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22/06/2021 dal Consigliere ANGELINA-MARIA PERRINO;

lette le conclusioni scritte del Sostituto Procuratore Generale STANISLAO DE MATTEIS, il quale chiede che le Sezioni Unite accolgano il ricorso.

Fatti di causa

Come si evince dagli atti di causa, la curatela del fallimento di s.r.l. Nuova Centro Fabbriche Riunite in relazione all'anno d'imposta 2007 chiese, per cessazione dell'attività a norma dell'art. 30, comma 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il rimborso di un credito iva maturato nel 1998, che aveva riportato a nuovo nel corso degli anni, ma l'Agenzia delle entrate invitò il curatore a documentare la pretesa, evidenziando che, nelle more, il rimborso si sarebbe dovuto ritenere sospeso.

Il credito fu quindi ceduto a Fast Finance s.p.a., con atto regolarmente notificato all'Agenzia delle entrate, la quale comunicò alla cessionaria che mai l'aveva riconosciuto, che il rimborso era sospeso e che, anzi, a carico della società fallita cedente risultavano carichi tributari.

Questa comunicazione, intesa come sostanziale diniego di rimborso, fu impugnata dalla Fast Finance dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Viterbo, che accolse il ricorso, giacché ritenne che il credito, formatosi in epoca antecedente alla



dichiarazione di fallimento della cedente, si fosse ormai consolidato perché non contestato tempestivamente dall'Agenzia, la quale sarebbe per conseguenza decaduta dal relativo potere di accertamento.

Per quanto ancora d'interesse, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha respinto l'appello principale proposto dall'Agenzia, convenendo col giudice di primo grado che il credito si dovesse ritenere ormai consolidato perché l'Agenzia era decaduta dal proprio potere di accertamento; né, ha proseguito, la richiesta di documentazione a sostegno del credito era da ritenere idonea a incidere sul termine per l'esercizio di quel potere, ormai scaduto, surrettiziamente sospendendone il decorso.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, che affida a un unico motivo, cui la s.p.a. Banca Ifis, che ha incorporato la Fast Finance, replica con controricorso, illustrato con memoria.

In esito a ordinanza interlocutoria della sezione tributaria, il ricorso è stato fissato dinanzi a queste sezioni unite e, in prossimità dell'udienza, entrambe le parti hanno depositato memorie.

Ragioni della decisione

1.- Va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità per tardività della memoria dell'Avvocatura dello Stato contenente una nota dell'Agenzia.

2.- Con l'*unico motivo di ricorso* l'Agenzia delle entrate, nel dedurre la violazione e la falsa applicazione dell'art. 10 del d.lgs. 2 settembre 1997, n. 313 e dell'art. 2697 c.c., lamenta che, diversamente da quanto ha sostenuto il giudice d'appello, in linea di principio i termini decadenziali si applicano alle attività di accertamento d'imposte dovute o evase e, quindi, all'accertamento dei crediti vantati dall'erario, e non già a quello dei suoi debiti, ossia alla contestazione dei crediti vantati dal contribuente; aggiunge che



l'omesso deposito della documentazione richiesta a seguito della presentazione dell'istanza di rimborso ha comunque comportato la proroga del termine per l'accertamento del credito; denuncia, quindi, che il mancato deposito dei documenti richiesti, tra i quali la copia dei registri iva e delle fatture d'acquisto, si è tradotto nell'inosservanza dell'onere probatorio gravante su chi vanta il credito; sicché, conclude, ha sbagliato il giudice d'appello a riconoscere il diritto al rimborso azionato dalla cessionaria del credito.

2.1.- Con l'ordinanza interlocutoria si evidenzia che il tema posto dal ricorso è segnato dal principio di diritto affermato da queste sezioni unite con la pronuncia n. 5069/16, con la quale si è stabilito, in relazione alle imposte sui redditi, che, in tema di rimborso d'imposta, l'amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del proprio potere di accertamento senza che abbia adottato alcun provvedimento (conformi, Cass. n. 12557/16; n. 2392/18; n. 25464/18; n. 3404/19; n. 7132/19; n. 14044/19).

La sezione tributaria sollecita la verifica della tenuta del principio così fissato, illustrando le ragioni idonee a sostenerlo e quelle, invece, che ostano all'applicazione e, comunque, chiede di precisarne la portata e di chiarire se, benché dettato in tema d'imposte dirette, esso si possa estendere all'iva, nonostante le peculiarità di questo tributo, date dalla sua natura d'imposta armonizzata.

2.2.- Segnala, al riguardo, che, appunto quanto all'iva, è maturato un orientamento distonico rispetto al principio fissato dalle sezioni unite, fondato sull'art. 57 del d.P.R. 29 settembre 1972, n. 633, il primo comma del quale stabilisce, nel testo applicabile, che *«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».

In particolare, sottolinea la sezione tributaria, si sostiene, facendo leva sul differimento, a determinate condizioni, del termine di decadenza nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, previsto dal secondo periodo della disposizione, che il termine decadenziale ivi previsto si riferisca anche al controllo dell'Ufficio della pretesa di rimborso (in particolare, Cass. n. 8460/05; n. 10192/08; n. 17969/13; fanno, invece, applicazione del principio fissato da Cass., sez. un., n. 5069/16 con riferimento all'iva Cass. n. 3096/19; n. 20122/19; n. 25612/20; sulla medesima falsariga, da ultimo, n. 12144/21). La decadenza non opererebbe nella sola ipotesi in cui la contestazione del diritto del contribuente al rimborso del credito iva riportato in dichiarazione non investa la sussistenza dei fatti costitutivi del diritto, in particolare l'esistenza di un'eccedenza d'imposta in suo favore, ma i presupposti contemplati dai commi 2 e 3 dell'art. 30 del d.P.R. n. 633/72 (Cass. n. 194/04; n. 29398/08; n. 8642/09; n. 8810/13; n. 25036/14; n. 16768/16; n. 21665/20).

2.2.1.- E comunque, si specifica con l'ordinanza interlocutoria, il differimento contemplato dal secondo periodo del comma 1 dell'art. 57 postula che il termine di decadenza non sia già inutilmente decorso, come, invece, sarebbe avvenuto nel caso in



esame, qualora lo si ritenga applicabile (in termini, Cass. n. 6788/09; n. 4616/14; n. 16972/16).

Sicché, della censura proposta dall'Agencia, conserverebbe rilievo il solo profilo col quale appunto si esclude l'applicabilità del termine di decadenza alla contestazione del credito vantato dal contribuente, di modo che la pretesa di rimborso, rimasta priva di supporto probatorio, sarebbe destinata al rigetto.

3.- Occorre quindi saggiare la stabilità del principio fissato dalle sezioni unite e verificarne la possibilità di estensione all'iva.

Con l'indicata sentenza n. 5069/16 si è composto il contrasto di giurisprudenza insorto intorno all'applicabilità al provvedimento di diniego del rimborso d'imposta dei termini decadenziali stabiliti dalla legge per gli avvisi di accertamento.

3.1.- In precedenza, era maturato un orientamento il quale escludeva che il credito d'imposta esposto in dichiarazione si consolidi con lo spirare del termine entro il quale l'amministrazione finanziaria deve provvedere alla liquidazione dell'imposta o con l'inutile decorso del termine stabilito nell'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 per l'accertamento e la rettifica dei redditi dichiarati (si veda, per tutte, Cass. n. 7899/12).

A quest'orientamento se n'era contrapposto un altro, secondo il quale l'amministrazione finanziaria è tenuta a provvedere sulla richiesta di rimborso, salvo diversa espressa previsione normativa, nei medesimi termini di decadenza stabiliti per procedere all'accertamento in rettifica.

Sicché, in tal caso, si sosteneva, decorso il termine predetto senza l'adozione di provvedimento alcuno, il diritto al rimborso esposto nella dichiarazione si cristallizza nell'*an* e nel *quantum*, e il contribuente può agire in giudizio per la tutela del proprio credito nell'ordinario termine di prescrizione dei diritti, rimanendo preclusa all'amministrazione finanziaria ogni contestazione dei fatti che hanno

originato la pretesa di rimborso, salve le eccezioni volte a far valere i fatti sopravvenuti impeditivi, modificativi o estintivi del credito (si veda, quanto a quest'orientamento, per tutte, Cass. n. 9339/12).

4.- Nel comporre il contrasto, queste sezioni unite hanno affermato che l'Agenzia può denegare il rimborso fin quando il contribuente possa vantarlo e, a sostegno del principio, hanno fatto leva sulla formula *quae temporalia ad agendum perpetua ad excipiendum*.

La formula, che la dottrina ha ritenuto inapplicabile in materia tributaria, ha, peraltro, mero valore descrittivo della dinamica dei rapporti tra le parti: la perpetuità dell'eccezione sta semplicemente a significare che, al cospetto dell'inerzia dell'amministrazione, chi vanti una pretesa al rimborso deve ricorrere al giudice e, a fronte della contestazione del fisco, deve provare i fatti costitutivi del diritto vantato.

Questa scelta interpretativa è criticata soprattutto per due aspetti:

- per un verso, si fa leva sull'asimmetria che si verrebbe a determinare tra la posizione del contribuente, soggetto a rigorosi termini di decadenza per l'esercizio della propria azione di rimborso, e quella del fisco, al quale non si applicherebbe il regime di decadenza, perché potrebbe sempre contrastare la domanda di rimborso disconoscendo il credito vantato dalla controparte. Il che comporterebbe una disarmonia di sistema, peraltro evidenziata dalla stessa Cass. n. 5069/16, perché, *«decorso il termine per l'accertamento, alla Amministrazione viene consentito di contestare il contenuto di un atto del contribuente solo nella misura in cui tale contestazione consente alla Amministrazione di evitare un esborso e non invece sotto il profilo in cui la medesima contestazione comporterebbe la affermazione di un credito della Amministrazione»*;



- per altro verso, si obietta che in questo modo il contribuente resterebbe esposto a tempo indeterminato all'azione del fisco, giacché il disconoscimento di un credito si traduce pur sempre in una rettifica della dichiarazione e, quindi, in un'attività di accertamento.

4.1.- La questione evoca il dibattito, ormai risalente, tra costitutivisti e dichiarativisti, e, in particolare, richiama la posizione dei fautori della tesi costitutiva dell'accertamento tributario o, in alternativa, della dichiarazione, basata sull'assunto che il rapporto dare-avere tra fisco e contribuente sarebbe conformato dall'inerzia del fisco nel termine prescritto per l'esercizio del potere di accertamento e rettifica.

La conseguente cristallizzazione dei rapporti pendenti per l'inutile decorso del termine risponderebbe al principio di certezza del diritto, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata (in base a Corte cost. n. 280/05 e n. 247/11), anche a costo di determinare, *quoad effectum*, l'equipollenza tra il rimborso del credito, non più contestabile per intervenuta decadenza, pur se inesistente, e il mancato recupero di un'imposta dovuta e non più accertabile.

Sicché la dichiarazione, ormai divenuta intangibile, definirebbe il modo di essere del rapporto tributario, divenendo titolo costitutivo anche di un credito fittizio.

4.2.- Se ne avrebbe riscontro nella disciplina delle sanzioni in caso d'infedele dichiarazione, che riserva il medesimo trattamento, sia ai fini delle imposte dirette (art. 1, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471), sia dell'iva (art. 5, comma 4, del medesimo d.lgs.), all'indicazione di una minore imposta dovuta e a quella di un credito o di un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore al reale: poiché le due fattispecie sono ritenute dal legislatore ugualmente pregiudizievoli, gli effetti della decadenza dal potere di accertamento del fisco non potrebbero che essere i medesimi.

5.- Queste obiezioni non colgono nel segno, anche se inducono a precisare la portata del principio di diritto applicabile.

Anzitutto, 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 (Cass., sez. un., n. 4779/87; sez. un., n. 9201/90; n. 13275/20; n. 28192/20; n. 8602/21).

L'omissione dell'attività di controllo si risolve nell'inadempimento definitivo di quegli obblighi: l'art. 42, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prescrive difatti che l'avviso di accertamento, nel quale si compendia l'esercizio del relativo potere, rechi «...l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta» (disposizioni di segno analogo sono contenute negli artt. 54, 55 e 56 del d.P.R. n. 633/72).

Gli effetti dell'omesso esercizio del potere di accertamento e di rettifica della dichiarazione si producono, quindi, sulla liquidazione che la dichiarazione ha operato: da un lato sull'imponibile (di modo che queste sezioni unite, proprio facendo leva sulla definitività di esso prodotta dal condono, hanno stabilito che il condono elide i debiti, ma i crediti vantati dal contribuente restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'ufficio finanziario: Cass., sez. un., n. 16692/17; conf., n. 32257/18; n. 25719/20); dall'altro, appunto sull'imposta liquidata «...al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta».

5.1.- In definitiva, quell'omesso esercizio si riverbera sul *debito* del contribuente, di modo che l'amministrazione, che sia decaduta dai propri poteri di accertamento e rettifica, non può pretendere un'imposta maggiore di quella liquidata in dichiarazione.



Coerentemente, peraltro, l'amministrazione neanche può contestare il credito che scaturisca dalla sottostima dell'imposta dovuta che in realtà era maggiore e che è stata evasa: e ciò per il rapporto di proporzionalità inversa tra debito e credito. È a questo credito che si riferisce il secondo periodo del comma 1 dell'art. 57 del d.P.R. n. 633/72: l'eccedenza detraibile oggetto della pretesa di rimborso che va accertata nel termine di decadenza ivi stabilito è appunto quella che deriva dalla sottostima del debito, che deve essere oggetto di rettifica.

6.- Il 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, 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).

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: 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.



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).

7.- Che il credito di cui si discute, anche non dovuto, divenga incontrovertibile 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).

7.1.- Su un piano speculare, d'altronde, la dichiarazione non può precludere al contribuente 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, perfino sull'*an* del tributo (tra le ultime, Cass. n. 4578/15; n. 14608/19). E ciò perché essa ha di norma natura di dichiarazione di scienza, salvo che per le opzioni di volontà (Cass., sez. un., nn. 13378/16, 17757 e 17758/16, 2608/21, 8500/21 e, da ultimo, n. 18298/21; in linea, nella giurisprudenza unionale, Corte giust. causa C-895/19, A.).

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 (salvo il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire delle decadenze previste dalla legge: tra varie, Cass. n. 30172/17; n. 11070/18), anche direttamente in sede contenziosa, 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.

Ne risulta depotenziata l'asimmetria di posizioni paventata dai critici dell'orientamento di queste sezioni unite: 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 dal quale sia scaturita l'indicazione di un minor credito d'imposta e, quindi, pur sempre del proprio maggior debito.

8.- In un caso come quello in esame, dunque, 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.

E allora, secondo le regole ordinarie, il contribuente che intenda far valere la propria pretesa al rimborso deve assumersene l'onere probatorio; il che a maggior ragione vale a fronte della contestazione del fisco (sulla posizione di attore in senso sostanziale del contribuente che chieda il rimborso, tra le più recenti, Cass. n. 1906/20 e n. 23862/20).

Va dunque ribadito che gli effetti preclusivi della decadenza dall'accertamento riguardano le sole imposte dovute.

8.1.- Né risulta minato il principio di certezza del diritto sul quale si fa leva a sostegno della tesi contraria.

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.



Il che è accaduto anche nel caso in esame, in cui si accerta in sentenza che il credito, antecedente al fallimento, derivava "dal riporto a nuovo" da precedenti dichiarazioni.

La dichiarazione del curatore (prevista prima dall'art. 74-*bis* del d.P.R. n. 633/72 e poi dall'art. 8, comma 4, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), difatti, definisce il rapporto tributario antecedente alla procedura concorsuale, che funge da spartiacque per le categorie di crediti e di creditori (Cass. n. 8642/09), ed è per questo equiparata alla dichiarazione di cessazione di attività ai fini dell'insorgenza del diritto al rimborso dell'eccedenza detraibile sin da quella data (Cass. n. 27948/09). Essa, peraltro, nel contempo evita che si verifichi una frattura nella continuità del rapporto iva dell'imprenditore fallito in relazione alle operazioni che consistano nella liquidazione ai fini dell'estinzione dei debiti (Cass. n. 14620/19; n. 25897/20; sulla medesima linea anche Corte cost. n. 115/86 e Corte giust. causa C-182/20, *BE, DT*), propiziando il riporto a nuovo.

8.2.- Il principio di certezza del diritto è allora rispettato, perché 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 conseguente definizione del rapporto (quanto alla valenza della giurisprudenza costituzionale su cui parte contribuente insiste, basti il richiamo alle considerazioni esposte *sub* § 4.7 di Cass. n. 8500/21, *cit.*).

9.- I principi esposti non subiscono temperamenti o deroghe nel caso per la natura armonizzata dell'iva.

Anzi, essi rinvergono conferme proprio dalla fisionomia di questo tributo.



Con l'ordinanza interlocutoria la sezione tributaria paventa, per un verso, che concedere all'amministrazione finanziaria di contestare in ogni tempo l'esistenza del credito possa ledere il principio di neutralità, incidendo sul corretto funzionamento del meccanismo dell'assolvimento e della detrazione e, per altro verso, che procrastinare l'incertezza sull'esistenza dei crediti tributari possa incidere sulla circolazione di essi, tra i quali quelli concernenti l'iva sono i più numerosi.

In realtà, 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.

9.1.- Il rimborso in questione concerne, si è visto, l'eccedenza detraibile, scaturente da poste che a giudizio dell'Agenzia non erano detraibili, perché non documentate.

Le poste detraibili derivano dall'applicazione stessa del sistema comune dell'iva, affinché l'iva dovuta o assolta non sia sopportata dal soggetto passivo nell'ambito delle proprie attività economiche soggette all'imposta, garantendo così la neutralità dell'imposizione fiscale (tra varie, Corte giust. causa C-431/12, *SC Rafinăria Steaua Română SA*, punto 21; Corte giust. causa C-387/16, *Nidera BV*, punti 23-24).

10.- Affermare che le modalità di rimborso dell'eccedenza di iva non devono ledere il principio della neutralità fiscale significa che quelle modalità non devono comportare che il soggetto passivo sia gravato, in tutto o in parte, del peso dell'imposta: si deve consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante dall'eccedenza detraibile.



10.1.- Il rimborso va dunque effettuato entro un termine ragionevole e, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non deve far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo (Corte giust. causa C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3*, punto 33; causa C-274/10, *Commissione/Ungheria*, punto 45; causa C-654/13, *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó*, punto 31; causa C-254/16, *Glencore Agriculture Hungary kft*, punti 19-20).

Ma senz'altro il principio di neutralità non comporta che si consenta la fruizione di un credito iva non dovuto, o risultato tale, perché non provato.

11.- V'è autonomia procedurale degli Stati membri nella determinazione delle modalità per procedere al rimborso, che va esercitata alla luce del *principio di equivalenza*, per verificare che le modalità in questione non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna; del *principio di effettività*, ai fini del controllo che esse non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico unionale (Corte giust. causa C-472/08, *Alstom Power Hydro*, punto 17), nonché del *principio di certezza del diritto*, per accertare se la situazione fiscale del contribuente possa essere messa in discussione indefinitamente (Corte giust. causa C-424/12, *Fatorie*, punto 46; causa C-532/16, *SEB Bankas*, punto 52).

11.1.- La normativa unionale delinea difatti soltanto una trama larga di regole, posto che l'art. 18, nn. 2 e 4, della sesta direttiva (di contenuto corrispondente a quello dell'art. 183 della direttiva iva) si limita a stabilire che quando l'importo delle detrazioni superi quello dell'iva dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite. E, in questa trama, si ammette anche la combinazione del riporto e del rimborso dell'eccedenza iva (Corte giust. causa C-107/10, cit., punto 47), di modo che il riporto di un'eccedenza di iva a



vari periodi di imposta successivi a quello in cui l'eccedenza è sorta non è necessariamente incompatibile con l'art. 183, comma 1 della direttiva iva (Corte giust. causa C-107/10, cit., punto 49; Corte giust. causa C-274/10, cit., punto 55).

12.- Il sistema interno delineato nell'esercizio dell'autonomia procedurale risulta quindi rispondente ai principi fissati dalla giurisprudenza unionale.

Oltre al principio di certezza del diritto, è senz'altro rispettato il *principio di equivalenza*, perché il diritto vivente espresso da Cass., sez. un., n. 5069/16 riconosce come legittime le modalità in questione quanto ai rimborsi di tributi interni diversi dall'iva.

Altrettanto vale per il *principio di effettività* perché, sempre in base al diritto vivente, dalla dichiarazione prevista prima dall'art. 74-*bis* del d.P.R. n. 633/72 e poi dall'art. 8, comma 4, del d.P.R. n. 322/98, o dallo scadere del termine per presentarla, decorre il termine decennale di prescrizione per la richiesta del rimborso dei crediti iva relativo ad operazioni antecedenti alla dichiarazione di fallimento (Cass. n. 27948/09, cit.; vedi anche, tra varie, Cass. 20255/15; n. 19115/16; n. 27828/18; sulla compatibilità con il diritto dell'Unione della fissazione di termini quinquennali per far valere il diritto al rimborso, vedi Corte giust. causa C-500/16, *Caterpillar Financial Service*; e sulla compatibilità di termini biennali, vedi Corte giust. causa C-427/10, *Banca popolare Antoniana Veneta*, punto 25).

Anzi: a rafforzare l'effettività della tutela milita l'ulteriore considerazione che, a differenza dell'ipotesi di cessazione dell'attività in senso proprio, in quella in esame v'è, appunto, l'ulteriore facoltà di riporto a nuovo del credito.

12.1.- Infine, non si prospetta lesione alcuna neanche del *principio di legittimo affidamento* per effetto dell'inerzia dell'amministrazione che sia incorsa in decadenza nel controllare la dichiarazione.



Si è già sottolineato (ancora Cass. n. 8500/21, cit.) che, in via generale, il solo decorso del tempo e il comportamento meramente passivo dell'amministrazione finanziaria non sono idonei a produrre nel contribuente un affidamento tutelabile.

E a maggior ragione, si è aggiunto, 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.

13.- L'irriducibilità della condotta passiva dell'amministrazione al fatto concludente di riconoscimento tacito del credito esclude altresì che esso goda della tutela prevista dall'art. 17 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, sulla quale la Banca Ifis si sofferma nella seconda memoria depositata.

Dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo relativa all'articolo 1 del protocollo n. 1 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, richiamata da quella unionale, risulta difatti che un credito può essere considerato un «bene» che può godere della tutela dell'art. 17 della Carta solo se è stato già percepito, se è certo, oppure in presenza di circostanze specifiche che possono fondare, in capo all'interessato, il legittimo affidamento di conseguire il valore patrimoniale (Corte giust. causa C-398/13 P, *Inuit Tapiriit Kanatami e a./Commissione*, punto 61; cause C-798 e C-799/18, *Athesia Energy s.r.l. e a.*, punto 33).

13.1.- Il che è appunto da escludere, in base alle considerazioni che precedono (come già rilevato da Cass. n. 25464/18, cit.).

Non v'è dunque ragione per sollevare una questione pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia, come prospettato dalla Banca Ifis.



14.- Neanche i dubbi sulla tenuta costituzionale del sistema proposti dalla Banca Ifis riescono a superare il vaglio della non manifesta infondatezza:

- quanto agli artt. 23 e 53 Cost., si è già osservato che 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.

15.- La censura va in conseguenza accolta e la sentenza cassata, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione, affinché riesamini la fattispecie in base al seguente principio di diritto:

"In tema di rimborso dell'eccedenza detraibile di iva, l'amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente in dichiarazione, che non derivi dalla sottostima dell'imposta dovuta, 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".



PER QUESTI MOTIVI

la Corte, decidendo a sezioni unite, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 22 giugno 2021.

^ .