

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magi2STRATI:

Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - Presidente -

Dott. MANZON Enrico - Consigliere -

Dott. NONNO Giacomo Maria - Consigliere -

Dott. TRISCARI Giancarlo - Consigliere -

Dott. SALEMME Andrea Antonio - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7033-2018 R.G. proposto da:

A.A. e B.B., domiciliati ex lege in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentati e difesi dall'avvocato LAGANA' VINCENZO ROSARIO (LGNVCN68E27H224N);

-ricorrenti-

CONTRO

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO ((Omissis)) che la rappresenta e difende;

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. della LOMBARDIA-MILANO n. 3263/2017 depositata il 19/07/2017. Udata la relazione svolta nella camera di consiglio del 09/03/2023 dal Consigliere ANDREA ANTONIO SALEMME.

Svolgimento del processo

1. In data 14 marzo 2014, B.B. e A.A., in qualità di soci di (Omissis) di A.A. e B.B. s.n.c., cancellata dal registro delle imprese a seguito di cessazione di attività, presentava un'istanza di rimborso dell'iva, relativamente all'anno di imposta 2008, per l'ammontare di Euro 25.278.

In data 15 ottobre 2014, l'Ufficio di (Omissis) dell'Agenzia delle entrate emetteva provvedimento di diniego.

2. I contribuenti proponevano ricorso, che la CTP di Milano, con la sentenza n. 4950/8/16 accoglieva.

3. L'Ufficio proponeva appello, che la CTR, con la sentenza in epigrafe, accoglieva.

3.1. Osservava in particolar modo la CTR quanto segue:

L'Ufficio giustifica (la) sua decisione sinteticamente in base a tre motivi.

Il primo è che l'istanza di rimborso sarebbe stata presentata oltre il termine prescritto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21; il secondo che la contribuente non avrebbe provato la sussistenza del credito e da ultimo l'esistenza di carichi erariali pendenti.

Sul primo motivo si osserva che, ove il credito di imposta sia già desumibile dalle dichiarazioni del contribuente e non sia contestato dall'Amministrazione finanziaria, non è necessaria una specifica istanza di rimborso, che costituisce solo il presupposto di esigibilità per l'avvio del relativo procedimento, per cui non trova applicazione il termine biennale di decadenza (...).

In ordine al secondo motivo, questo giudice osserva che incombe sul contribuente, il quale invoca il riconoscimento di un credito d'imposta, l'onere di provare i fatti costitutivi dell'esistenza del medesimo.

A tal fine, non è sufficiente l'esposizione della pretesa creditoria nella dichiarazione, poichè il credito fiscale non nasce dalla dichiarazione, ma dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo. Di conseguenza, la contribuente avrebbe dovuto fornire la prova dell'esistenza del credito preteso a rimborso mediante esibizione di idonea documentazione o quantomeno del bilancio di esercizio, non essendo sufficiente la mera indicazione del credito nella dichiarazione.

Nel caso di specie la contribuente non ha assolto a questo suo onere, per il che non potrà trovare accoglimento la richiesta di rimborso.

Sull'ultimo motivo di gravame, incidentalmente, perchè assorbito dal precedente, è solo il caso di osservare che rientra nella facoltà dell'Ufficio sospendere il rimborso in presenza di provvedimenti non definitivi relativi anche a tributi diversi dall'imposta sul valore aggiunto.

Le questioni qui definite esauriscono la controversia, essendo, i motivi di doglianza non espressamente esaminati, ritenuti non rilevanti ai fini della decisione e comunque non idonei a condurre ad una conclusione di segno diverso. Assorbito e superato ogni altro motivo di gravame e resistenza.

4. I contribuenti propongono ricorso per cassazione con due motivi, cui resiste l'Ufficio con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si denuncia: "Eccezione di nullità della sentenza impugnata per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione commesso dai giudici di appello (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5)".

1.1. I contribuenti avevano eccepito l'inammissibilità dell'appello "in quanto privo degli estremi della sentenza impugnata (vedi atto di appello notificato alla parte, in allegato al presente ricorso). Tale eccezione non è stata per nulla considerata dai giudici della CTR Lombardia".

I contribuenti parimenti evidenziavano "come l'Ufficio avesse prodotto per la prima volta con l'atto di appello motivi nuovi, come quelli inerenti la legittimità del diritto al rimborso da parte della società e la presenza di carichi pendenti, motivi non riportati nell'originario provvedimento di diniego della domanda di rimborso iva"; "tutte le eccezioni opposte con il ricorso in appello, non essendo state mai proposte, non potevano trovare ingresso nel processo e dovevano essere dichiarate inammissibili (...)".

1.2. Il motivo è inammissibile e comunque manifestamente infondato.

1.2.1. E' inammissibile perchè:

- non deduce l'omesso esame di alcun fatto storico ai sensi dell'invocato paradigma di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5;

- non riproduce nè gli atti delle parti nei giudizi di merito (totalmente pretermessi) nè, "a priori", con dovuta completezza, il provvedimento impugnato (insufficiente essendo la citazione di alcuni stralci di questo contenuta al secondo ed al tredicesimo foglio del ricorso).

1.2.2. E' altresì, e comunque, manifestamente infondato perchè:

- in relazione al primo dei due profili oggetto di censura, non indica quale pregiudizio sia concretamente conseguito dalla dedotta mancata specifica indicazione della sentenza di primo grado oggetto d'appello (posto che il giudizio di secondo grado s'è effettivamente svolto sulla "res controversa" di cui alla sentenza di primo grado resa "inter partes");

- in relazione al secondo dei due profili oggetto di censura:

-- da un lato, omette di considerare come, a tenore del pur limitato stralcio del provvedimento impugnato trascritto (cfr. in part. il tredicesimo foglio del ricorso), l'A.F. denegava il rimborso sul presupposto della necessità d'una domanda conforme al modello legale, "contenente tutti gli elementi necessari stabiliti dalla legge ed indicati nel modello ministeriale", ossia corrispondente "allo schema tipico di cui al D.P.R. n. 633-72, art. 30";

-- dall'altro lato, pur a prescindere da quanto precede, non si confronta con la costante affermazione del principio per cui, "in tema di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto di un'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, l'Amministrazione finanziaria può esercitare la facoltà di controdeduzione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23 e, quindi, prospettare, senza che si determini vizio di ultrapetizione, argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto della istanza in sede amministrativa, poichè, in tal caso, il contribuente assume la posizione sostanziale di attore, che deve fornire la prova della propria domanda, mentre l'Ufficio non ha esplicitato una 'pretesa (impugnata dal contribuente), quale l'avviso di accertamento o di liquidazione, o l'irrogazione di una sanzione. Ne consegue che, non potendosi attribuire alla motivazione del provvedimento di rigetto (equivalente, peraltro, al cd. silenzio-rifiuto, del pari impugnabile) il carattere dell'eshaustività, può ritenersi adeguata una motivazione del diniego che delinei gli aspetti essenziali delle ragioni del provvedimento, e che si fondi sull'insussistenza dei presupposti per il rimborso, richiamando altresì le norme di riferimento e gli eventuali provvedimenti adottati" (Sez. 6-5, n. 25999 del 02/09/2022, Rv. 665511-01, in una fattispecie in tema di rimborso di un credito IVA ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, in cui la S.C, nell'affermare i suddetti principi, ha ritenuto che l'Amministrazione finanziaria potesse integrare la motivazione con elementi ed argomentazione diverse ed ulteriori rispetto a quanto contenuto nel provvedimento di rigetto).

2. Con il secondo motivo si denuncia: "Eccezione di nullità della sentenza impugnata per 'violazione e falsa applicazione di norme di diritto (art. 360, comma 1, (n.) 3, c.p.c.)".

2.1. E' erronea l'affermazione della CTR secondo cui "la contribuente avrebbe dovuto fornire la prova dell'esistenza del credito". Infatti, "la controversia che ci occupa riguarda una istanza di rimborso iva presente nella dichiarazione anno 2008, già sottoposta a controllo da parte dell'Ufficio, con riduzione del credito esposto in dichiarazione nella misura di Euro 22.163,00 in luogo di quello dichiarato di Euro 25.278,00"; inoltre, "l'Ufficio aveva proceduto al diniego, limitandosi a motivarlo sull'intervenuta decadenza, omettendo di porre in essere, ove necessario, un controllo sulla spettanza o meno del rimborso richiesto"; il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, comma 2, prevede il rimborso in caso di cessazione dell'attività, sicchè questa "segna il momento (...) in cui si conclude la correlazione tra le operazioni imponibili, da un lato, e l'attività d'impresa, dall'altro, che rappresenta il presupposto imprescindibile per l'applicazione dell'imposta".

2.2. Il motivo è inammissibile e comunque manifestamente infondato.

2.2.1. E' inammissibile perché:

- sconta il medesimo difetto di autosufficienza evidenziato a proposito del primo motivo;

- inoltre, non dimostra, e comunque non indica donde possa trarsi la dimostrazione, che la dichiarazione relativa all'anno 2008 fosse già stata sottoposta a controllo con esito di riduzione del credito nella minore consistenza pretesa a rimborso.

2.2.2. E' altresì, e comunque, manifestamente infondato perchè non si confronta con il principio - enunciato ad esempio da Sez. 5, n. 8999 del 18/04/2014, Rv. 630299-01 - per cui, "in tema di IVA, il provvedimento con cui l'amministrazione finanziaria neghi il diritto del contribuente al rimborso dell'eccedenza detraibile, regolato dal D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 30, per insussistenza dei relativi fatti costitutivi indicati nella norma citata, senza contestare l'esistenza stessa di un'eccedenza d'imposta dovuta, non ha, neppure sostanzialmente, natura di avviso di accertamento (che presuppone necessariamente una pretesa tributaria nuova), sicchè l'atto non deve avere una motivazione simile a quella prevista da specifiche disposizioni di legge per gli atti costituenti esercizio della potestà impositiva".

2.2.2.1. Segnatamente, in motivazione, Sez. 5 n. 8998 del 2014 (che ha riformato la sentenza in quel giudizio impugnata, la quale aveva invece ritenuto nullo il diniego di rimborso opposto al contribuente perchè la motivazione si fondava sull'omessa indicazione, nella istanza di rimborso, della sussistenza del presupposto indicato dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, secondo e comma 3, per l'esercizio del diritto, senza contestare l'esistenza dell'eccedenza detraibile), condivisibilmente osserva quanto segue:

2.1. (...) in via generale, la L. n. 212 del 2000, art. 7, che - non a caso richiama il disposto dell'art. 241/90 sulla motivazione dei provvedimenti amministrativi, costituenti, in quanto tali, esercizio di una potestà - sancisce l'obbligo di motivazione per tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria costituenti esercizio della potestà impositiva. E siffatto obbligo viene ribadito in sede di disciplina delle singole imposte (...).

2.2. Nei provvedimenti, costituenti esplicitazione del potere impositivo, l'indicazione delle ragioni di fatto e di diritto, con la quale si attua l'obbligo di motivazione, risponde, in verità, ad una duplice finalità. La prima - ancorata al principio di legalità dell'azione amministrativa autoritativa, espresso dalla Cost., art. 97 - è quella di assicurare il rispetto delle regole sulla formazione del convincimento dell'Ufficio, in relazione all'acquisizione e alla valutazione degli elementi che giustificano l'emissione dell'atto impositivo. La seconda - che risponde alle esigenze più specificamente garantistiche a favore del contribuente, desumibili dal combinato disposto della Cost., artt. 3, 23 e 53 - è incentrata sulla possibilità per il contribuente di valutare la fondatezza delle ragioni dell'Amministrazione e, quindi, di sindacarne la legittimità attraverso una motivata impugnazione dell'atto.

2.3. La pregnanza dell'obbligo di motivazione, in relazione agli atti impositivi, si giustifica, peraltro, - com'è del tutto evidente - con la natura di atti di esercizio di una pretesa autoritativa dell'Amministrazione finanziaria, che li contraddistingue (...).

2.4. Il problema dell'obbligo di motivazione si pone, per converso, in maniera del tutto diversa per quanto concerne l'esercizio, da parte del contribuente, del diritto alla restituzione dell'importo relativo ad un'imposta che assume indebitamente versata. Il rimborso di imposta dà, invero, origine ad un rapporto giuridico nel quale - con una netta inversione dei ruoli rispetto allo schema paradigmatico del rapporto tributario - è il contribuente a rivestire il ruolo attivo, assumendo nei confronti dell'Erario la posizione di creditore di una determinata somma di denaro, per il fatto di avergliela in precedenza versata.

Nelle ipotesi in cui - come nel caso concreto - detto credito nasca per effetto di un pagamento non dovuto, dunque, il divieto di arricchirsi indebitamente in danno di altri - costituente un principio generale dell'ordinamento, compreso il diritto tributario, e pure a prescindere dall'esistenza in esso di una norma specifica come quella dell'art. 2033 c.c. - comporta, infatti, un obbligo di restituzione a carico dell'Ufficio. Quest'ultimo viene, di conseguenza a rivestire nel rapporto - al contrario di quanto accade in quello impositivo, o in sede di riscossione, o nel rapporto sanzionatorio - il ruolo passivo che pertiene al debitore nel rapporto giuridico ordinario.

2.5. Se ne deve necessariamente inferire che, al pari del c.d. silenzio-rifiuto, il provvedimento espresso reiettivo dell'istanza di rimborso del contribuente - non a caso accomunato al primo in sede di disciplina degli atti impugnabili in giudizio (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma, lett. g) - non può in alcun modo rivestire la valenza, sia sul piano formale che su quello sostanziale, di un provvedimento impositivo. E ciò non può non avere rilevanti ricadute anche sul tema - in discussione in questa sede - dell'obbligo di motivazione del provvedimento di diniego di restituzione dell'imposta, che il contribuente assuma indebitamente versata.

2.6. Solo nei provvedimenti costituenti esercizio della potestà impositiva (o di quella di riscossione o sanzionatoria), invero, la motivazione dell'atto - come previsto da espresse disposizioni di legge (L. n. 212 del 2000, art. 7, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56) - non può che essere esaustiva, essendo l'Amministrazione, parte attiva del rapporto in qualità di creditore, tenuta ad esplicitare le ragioni in fatto ed in diritto della pretesa azionata, anche in vista di una possibile impugnativa giurisdizionale dell'atto da parte del contribuente. E difatti - come dianzi detto - anche in sede giurisdizionale l'Ufficio assume il ruolo di attore in senso formale e sostanziale, ed è tenuto ad adempiere il relativo onere probatorio.

2.7. Per converso, nel rapporto - a ruoli invertiti - che si instaura tra Amministrazione e contribuente per effetto della domanda di rimborso da questi proposta, alla motivazione del provvedimento di rigetto non può attribuirsi siffatto carattere di esaustività, giacchè in tale rapporto l'Ufficio assume il ruolo passivo di colui che "resiste" alla pretesa creditoria del contribuente, e non è - pertanto - gravato dall'onere di motivare compiutamente le proprie ragioni. Per il che, è evidente che in siffatta ipotesi deve ritenersi sufficiente ed adeguata una motivazione del diniego di rimborso che delinei gli aspetti essenziali delle ragioni del provvedimento, anche limitandosi ad affermare l'insussistenza dei presupposti di legge per operare il rimborso richiesto (cfr., in termini, Cass. 10797/10).

2.8. Questa Corte ha, di conseguenza, più volte avuto modo di precisare, al riguardo, che ove nella controversia instaurata dal contribuente si discuta del rigetto di un'istanza di rimborso di un tributo, l'Amministrazione finanziaria ben può prospettare argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto della istanza in sede amministrativa. La posizione dell'Ufficio, che si difende rispetto all'impugnazione del rigetto di una istanza di rimborso, è - difatti - 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 di irrogazione di una sanzione, nel quale ultimo caso l'oggetto del contendere è delimitato in via assoluta dall'atto impugnato. Nel caso dell'istanza di rimborso reietta, invece, è il contribuente ad essere attore sostanziale nel giudizio di rimborso e, pertanto, l'Amministrazione ha la facoltà di controdeduzione in giudizio, di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23, purchè nell'ambito oggettivo della controversia (cfr. Cass. 13056/04; 225677/04; 10797/10; 29613/11). E tale onere probatorio incombente sul contribuente non può - di certo - essere adempiuto, come è accaduto nel caso concreto, con la mera esposizione della propria pretesa restitutoria nella dichiarazione presentata in relazione alle imposte dirette o all'IVA, giacchè il credito fiscale non nasce da questa, bensì dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo previsto dalla legge (Cass. 18427/12).

2.9. Orbene, con specifico riferimento al caso - ricorrente nella specie - della richiesta di rimborso proposta dal contribuente, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, questa Corte ha già avuto modo di affermare che il provvedimento con cui l'Amministrazione finanziaria neghi il diritto del contribuente al rimborso dell'eccedenza detraibile, regolato dalla disposizione suindicata, per insussistenza dei fatti costitutivi del diritto indicati nella norma stessa, senza contestare l'esistenza di un'eccedenza d'imposta dovuta, non ha, neppure sostanzialmente, natura di avviso di accertamento, che presuppone necessariamente una pretesa tributaria nuova dell'Ufficio (Cass. 194/04). Ne consegue che l'atto non deve avere una motivazione simile a quella prevista, dalle specifiche disposizioni di legge suesposte, per gli atti costituenti esercizio della potestà impositiva.

Dopo tale arresto di ampio respiro sistematico, le Sezioni Unite di questa Suprema Corte hanno avuto modo di enunciare i seguenti due cardinali principi di diritto:

- "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" (Sez. U, n. 21766 del 29/07/2021, Rv. 662228-01);

- "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'" (Sez. U, n. 5069 del 15/03/2016, Rv. 63901401).

A tali principi costantemente si attiene la giurisprudenza, la quale, in particolare, come già in precedenza, osserva:

- "In tema di rimborso IVA, qualora il contribuente abbia un debito maggiore di quello dichiarato e l'amministrazione finanziaria non abbia esercitato, entro il termine stabilito dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, il potere di accertamento del maggiore imponibile, quest'ultima non può recuperare la decadenza; nondimeno, ove la documentazione che il contribuente è tenuto a produrre in giudizio per ottenere il riconoscimento di quel credito che l'amministrazione gli ha negato, non sia tale da dimostrarne l'esistenza, il credito deve essergli negato, quale che sia il periodo di tempo trascorso dal momento in cui questo venne esposto in dichiarazione" (Sez. 5, n. 16103 del 19/05/2022, Rv. 664726-01);

- "In tema di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo, il contribuente è attore in senso non solo formale ma anche sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui l'onere di allegare e provare i fatti a cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato e che le argomentazioni con cui l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita, costituiscono mere difese, non soggette ad alcuna preclusione processuale" (Sez. 6-5, n. 1906 del 28/01/2020, Rv. 656784-01).

2.2.2.3. I superiori insegnamenti, validi in generale, trovano puntuale applicazione anche in caso di rimborso per cessata attività.

Invero - come esplicitamente affermato da Sez. 5, n. 1822 del 23/01/2019, Rv. 652366-01 - "in tema di IVA, anche nell'ipotesi di domanda di rimborso presentata a seguito della cessazione dell'attività, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a verificare la sussistenza del credito del contribuente che dovrà assolvere, in caso di contestazione, all'onere probatorio sullo stesso gravante".

3. In definitiva, il ricorso va integralmente respinto, con le statuizioni consequenziali come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna i ricorrenti a rifondere all'Agenzia delle dogane e dei monopoli le spese di lite, liquidate in Euro 2.500, oltre spese prenotate a debito.

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

Conclusione

Così deciso in Roma, il 9 marzo 2023.

Depositato in Cancelleria il 15 maggio 2023