



2065.21

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: diniego rimborso
ILOR, IRAP 1983

Composta da

dott. Federico Sorrentino	Presidente -	Oggetto
dott.ssa Rosita D'Angiolella	Consigliere -	R.G.N. 23427/2013
dott.ssa Pasqualina A. P. Condello	Consigliere Rel. -	Cron. 2065
dott. Marcello Maria Fracanzani	Consigliere -	UP 3/11/2020
dott. Giuseppe Nicastro	Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

786
2010

copla comunicata ai soli fini dell'art 133 cpc

sul ricorso iscritto al n. 23427/2013 R.G. proposto da
 UNICREDIT S.P.A., già Unicredito Italiano s.p.a., in qualità di incorporante di
 Banca Popolare del Molise s.p.a., in persona del legale rappresentante,
 rappresentata e difesa, giusta delega a margine del ricorso, dall'avv. Gabriele
 Escalar, con domicilio eletto presso il suo studio in Roma, Viale Giuseppe
 Mazzini, n. 11

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
 elettivamente domiciliata in Roma, alla via Portoghesi, n. 12, presso
 l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende come per
 legge;

- controricorrente -

e

avverso la sentenza n. 48/02/12 della Commissione Tributaria regionale del Molise depositata il 13 luglio 2012

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 3 novembre 2020 dal Consigliere Pasqualina Anna Piera Condello;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale, dott. Stanislao De Matteis, che ha concluso chiedendo il rigetto del primo motivo di ricorso e l'accoglimento del terzo motivo di ricorso;

udito il difensore della parte ricorrente, avv. Gabriele Escalar;

uditi il difensore della parte controricorrente, avv. Emanuele Valenzano

FATTI DI CAUSA

1. In data 22 maggio 1984 la Banca Popolare del Molise soc. coop. a r.l. presentava dichiarazione dei redditi modello 760/84, relativa all'anno 1983, esponendo di avere maturato eccedenze d'imposta ai fini Ilor e Irpeg, di cui chiedeva il rimborso.

A seguito di avviso di accertamento notificato alla società, con il quale l'Ufficio distrettuale delle Imposte dirette aveva recuperato a tassazione alcuni costi ritenuti indeducibili, gli originari crediti chiesti a rimborso venivano ridotti.

Impugnato l'atto impositivo, la Banca Popolare del Molise, a seguito dell'entrata in vigore della legge n. 413 del 30 dicembre 1991, presentava dichiarazione integrativa al fine di definire in via automatica il periodo d'imposta oggetto di accertamento.

2. Con sentenza n. 147/01/1997, pronunciata in data 11 febbraio 2007 e depositata in data 22 luglio 1997, la Commissione tributaria provinciale dichiarava cessata la materia del contendere, avendo la Banca provveduto a presentare nei termini la dichiarazione integrativa; la sentenza, in difetto di impugnazione, diveniva definitiva.

3. La società Unicredito Italiano s.p.a., quale incorporante della società Rolo Banca 1473 s.p.a., a sua volta incorporante della Banca Popolare del Molise s.p.a., non avendo l'Ufficio restituito le eccedenze di imposta Ilor e Irpeg chieste a rimborso con la dichiarazione dei redditi mod. 760/84, proponeva, in data 15 ottobre 2006, formale istanza di rimborso di tali eccedenze.

4. Formatosi il silenzio-rifiuto, la Banca adiva la Commissione tributaria provinciale chiedendo il rimborso del credito Irpeg, pari ad euro 365.211,98, e del credito Ilor, pari ad euro 89.540,0, unitamente agli interessi maturati.

Costituitosi in giudizio l'Ufficio – che eccepeva la prescrizione decennale dei crediti prevista dall'art. 2946 cod. civ., decorrente dalla scadenza del termine assegnato all'Amministrazione finanziaria dall'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, e deduceva che l'Istituto di credito non aveva provato la titolarità del credito vantato – la società contribuente depositava memorie con le quali replicava che l'impugnazione avverso l'avviso di accertamento emesso per l'anno d'imposta 1983 aveva interrotto la prescrizione, ai sensi dell'art. 2943 cod. civ., posto che l'atto impositivo, accertando un maggior debito d'imposta, aveva rimesso in discussione la determinazione delle eccedenze Irpeg e Ilor chieste a rimborso, e che il nuovo termine di prescrizione aveva ripreso a decorrere dal passaggio in giudicato della sentenza n. 147/01/1997 che aveva definito quel giudizio, con la conseguenza che l'istanza di rimborso del 15 ottobre 2006 risultava tempestivamente avanzata entro il termine di prescrizione decennale del diritto di credito.

La Commissione provinciale, con sentenza n. 244/03/2008, disattendendo l'eccezione di prescrizione e aderendo alla tesi difensiva della contribuente, accoglieva il ricorso, ritenendo dovuto il rimborso e disponendo che gli interessi legali dovessero essere corrisposti dalla data di presentazione dell'istanza di rimborso presentata dalla Unicredit s.p.a.

5. Interposto appello principale dall'Agenzia delle entrate ed appello incidentale dalla contribuente, con sentenza n. 48/2/2012, depositata il 13 luglio 2012, la Commissione tributaria regionale del Molise accoglieva il primo e rigettava il secondo.

Premesso che la soluzione della controversia era legata all'accertamento della intervenuta interruzione - o meno - della prescrizione del diritto azionato dall'Istituto di credito, osservava che tale interruzione non si era verificata, in quanto «la pendenza di un giudizio, avente ad oggetto l'accertamento della esistenza e dell'ammontare del debito d'imposta, non implica né ingloba in sé quella volontà di recupero degli importi sborsati dalla Unicredit ed

asseritamente non dovuti che risulta necessaria ai fini della interruzione della prescrizione del diritto al rimborso che occupa>>; riconosciuta l'intervenuta prescrizione, rigettava l'appello incidentale riguardante la decorrenza degli interessi maturati sulle somme chieste a rimborso.

6. Avverso la suddetta decisione, la Unicredit s.p.a., già Unicredito Italiano s.p.a., ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex art. 378 cod. proc. civ. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

In prossimità dell'udienza pubblica il Sostituto Procuratore Generale ha depositato conclusioni scritte in forma di memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la contribuente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 58, della legge n. 350 del 2003 e dell'art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, censurando la sentenza nella parte in cui i giudici di appello hanno accolto l'eccezione, sollevata dall'Ufficio, di prescrizione del diritto di credito da essa vantato.

Sostiene che l'art. 2, comma 58, della l. n. 350 del 2003 sottrae all'Amministrazione finanziaria il diritto di eccepire la prescrizione dei diritti di credito vantati dai contribuenti relativi ad eccedenze d'imposta esposte nelle dichiarazioni dei redditi presentate sino al 30 giugno 1997 e, conseguentemente, impone, qualora tale eccezione sia stata sollevata, il rigetto della stessa da parte del giudice adito.

A sostegno di tale assunto richiama, in primo luogo, la risoluzione del 3 maggio 2005, n. 54/E – con la quale l'Agenzia delle entrate, dando risposta al quesito formulato, ha affermato che <<in base alla *ratio* della norma si è del parere che l'art. 2, comma 58, della legge n. 350 del 2003, trovi applicazione anche nell'eventualità in cui la prescrizione del diritto al rimborso dei contribuenti sia già stata eccepita dall'Ufficio>> – e nega che la norma invocata contenga un mero invito all'Amministrazione a non far valere la prescrizione, come ritenuto dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza del 7 febbraio 2007, n. 2687, posto che tale orientamento non risulta in linea con l'interpretazione della medesima disposizione che la Corte Costituzionale ha ritenuto conforme al dettato costituzionale.

In secondo luogo, evidenzia che la Corte Costituzionale, pronunciandosi sulla questione di legittimità costituzionale della disposizione normativa in esame, sollevata dalla Commissione provinciale di Milano, ha riconosciuto, con la pronuncia n. 112 del 2013, che essa priva *tout court* l'Agenzia delle entrate della possibilità di eccepire la prescrizione in relazione ai rimborsi interessati dalla medesima disposizione.

Solleva, quindi, questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 58, della l. n. 350 del 2003 per violazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., osservando che:

a) la materia tributaria è coperta da riserva di legge e che in tale materia è imposto il rispetto del principio di capacità contributiva; di conseguenza una disposizione che rivolgesse un mero invito all'Agenzia delle entrate, lasciandola arbitra di decidere se rimborsare o meno imposte indebitamente versate, sarebbe in contrasto con tali principi ed assoggetterebbe i contribuenti ad un prelievo superiore a quello dovuto sulla base di mere scelte discrezionali dell'Amministrazione;

b) la mancanza di una preselezione a livello legislativo dei casi in cui far valere o meno la prescrizione implica una disparità di trattamento tra i contribuenti, posto che, a parità di condizioni, a taluni verrebbe garantita l'erogazione del rimborso e ad altri verrebbe, invece, negata;

c) l'interpretazione secondo cui detta disposizione costituirebbe un mero «invito» rivolto all'Agenzia delle entrate renderebbe tale disposizione *inutiliter data*, in quanto si limiterebbe a confermare l'esistenza di una facoltà (quella di non far valere la prescrizione) di cui l'Agenzia già dispone.

Formula, quindi, il seguente quesito di diritto: «In un caso in cui, come nella specie, in un giudizio avverso un silenzio rifiuto maturato su un'istanza di rimborso proposta da una Banca ed avente ad oggetto eccedenze di imposte richieste in restituzione nella dichiarazione Modello 760/84, l'Agenzia delle Entrate abbia sollevato l'eccezione di prescrizione del diritto vantato dalla contribuente: viola e falsamente applichi l'art. 2, comma 58, della legge n. 350 la sentenza di secondo grado che, come nella specie, ritenga fondata l'eccezione di prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca sollevata dall'Agenzia delle entrate; anziché ritenere di rigettare una tale eccezione da

parte dell'Amministrazione finanziaria in quanto inammissibilmente proposta in applicazione del citato comma 58 dell'art. 2 della legge n. 350 laddove dispone espressamente che l'Agenzia delle entrate provvede alla erogazione delle eccedenze di IRPEF e IRPEG dovute in base alle dichiarazioni dei crediti presentate fino al 30 giugno 1997, senza far valere la eventuale prescrizione del diritto dei contribuenti».

2. Con il secondo motivo censura la decisione impugnata per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.), deducendo che, diversamente da quanto ritenuto dai giudici di secondo grado, il giudizio relativo all'avviso di accertamento, con il quale era stata rettificata la dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 1983, ha interrotto il decorso della prescrizione del diritto al rimborso vantato per il fatto che in tale giudizio erano sicuramente in contestazione anche le eccedenze ai fini Irpeg e Ilor chieste a rimborso; se la Commissione regionale avesse tenuto conto della circostanza che la Banca Popolare del Molise aveva integralmente contestato l'atto impositivo, avrebbe dovuto riconoscere che oggetto di tale giudizio era senz'altro l'ammontare delle eccedenze d'imposta chieste a rimborso, posto che l'avviso ne aveva ridotto l'ammontare e che la Banca, chiedendo l'annullamento dello stesso avviso di accertamento, aveva richiesto che dette eccedenze fossero ripristinate nell'originario ammontare esposto nella dichiarazione dei redditi. Di conseguenza, in pendenza di tale giudizio, il termine di prescrizione non avrebbe potuto decorrere, in forza di quanto disposto dall'art. 2945, secondo comma, cod. civ.

3. Con il terzo motivo, rubricato «violazione e falsa applicazione degli artt. 2935, 2943, 2945, 2946 cod. civ. in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e 62 d.lgs. n. 546/92», la ricorrente censura la sentenza nella parte in cui la C.T.R. ha ritenuto che la prescrizione non fosse stata interrotta per effetto dell'impugnazione proposta avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva rettificato talune componenti negative del reddito esposte dalla Banca nella dichiarazione dei redditi, contestualmente riducendo i crediti d'imposta Irpeg e Ilor richiesti a rimborso, fino al passaggio in giudicato della sentenza n. 147/01/97 che aveva definito tale giudizio.

Deduce, quindi, che l'istanza di rimborso pervenuta all'Ufficio in data 15 ottobre 2006, sulla quale si era formato il silenzio-rifiuto, doveva ritenersi presentata entro il termine di prescrizione di cui all'art. 2946 cod. civ.

Formula, pertanto, il seguente quesito di diritto: «In un caso in cui, come nella specie, una Banca abbia impugnato un avviso di accertamento con cui l'Ufficio ha rettificato il reddito dichiarato ai fini IRPEG ed ILOR da tale Banca, contestualmente riducendo le eccedenze d'imposta richieste a rimborso nella medesima dichiarazione rettificata con l'avviso di accertamento impugnato, chiedendone l'integrale annullamento; violi e falsamente applichi gli artt. 2935, 2943, 2945 e 2946 cod. civ. la sentenza di secondo grado che, come nella specie, ritenga che la suddetta domanda giudiziale non sia idonea, ai sensi dell'art. 2943 cod. civ., ad interrompere la prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca nei confronti dell'Erario in quanto il ricorso presentato dalla Banca non conterrebbe una diretta volontà di recupero degli importi sborsati; anziché ritenere che una domanda giudiziale con cui una Banca impugni tutti i rilievi contenuti in un avviso di accertamento volto a rettificare una dichiarazione dei redditi in cui era richiesta a rimborso un'eccedenza d'imposta ai fini IRPEG ed ILOR, sia idonea ad interrompere ai sensi dell'art. 2943 cod. civ. la prescrizione del diritto di credito relativo a detta eccedenza e che, a seguito di tale domanda giudiziale, e pertanto inizi a decorrere un nuovo termine di prescrizione ai sensi dell'art. 2945 cod. civ. secondo comma, cod. civ. dal momento in cui è stata depositata la sentenza che definisce il giudizio instaurato con tale domanda, corrispondente al giorno in cui il diritto può essere fatto valere ai sensi dell'art. 2935 cod. civ.; con la conseguenza che l'istanza di rimborso su cui si è formato il silenzio rifiuto impugnato nel presente giudizio deve ritenersi essere stata presentata entro il termine di prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca in quanto proposto entro 10 anni dal momento in cui è passata in giudicato la sentenza che ha definito il giudizio avverso l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio ha rettificato la dichiarazione dei redditi nella quale dette eccedenze erano state richieste a rimborso».

4. Preliminarmente, va rilevato che l'art. 366-bis cod. proc. civ. non è applicabile nella fattispecie *ratione temporis*, trattandosi di disposizione

abrogata dall'art. 47 della legge n. 69/2009, che si applica alle controversie nelle quali il provvedimento impugnato con il ricorso per cassazione è stato pubblicato successivamente alla data di entrata in vigore della medesima legge.

5. La questione prospettata dalla parte ricorrente impone di esaminare preliminarmente il secondo ed il terzo motivo di ricorso, dovendosi verificare con priorità se, come dedotto nel ricorso per cassazione, il giudizio relativo all'avviso di accertamento con cui è stata rettificata la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1983 presentata dalla Banca Popolare del Molise abbia determinato un effetto interruttivo della prescrizione del diritto al rimborso, eccepita dall'Agenzia delle entrate.

L'esame di tali motivi è rilevante anche perché la disposizione di cui all'art. 2, comma 58, della legge 24 dicembre 2003 n. 350, secondo cui «nel quadro delle iniziative volte a definire le pendenze con i contribuenti, e di rimborso delle imposte, l'Agenzia delle entrate provvede alla erogazione delle eccedenze di Irpef e Irpeg dovute in base alle dichiarazioni dei redditi presentate fino al 30 giugno 1997, senza far valere la eventuale prescrizione del diritto dei contribuenti», dev'essere interpretata nel senso che dalla predetta agevolazione è esclusa l'Ilor, trattandosi di norma che, comportando una esenzione o agevolazione tributaria e introducendo un'eccezione alla regola generale contenuta nell'art. 2934, primo comma, cod. civ., è insuscettibile di interpretazione analogica (Cass., sez. 5, 27/02/2009, n. 4786); pertanto, operando soltanto con riguardo all'Irpeg ed all'Irpef, l'eventuale fondatezza del primo motivo di ricorso non toglierebbe rilevanza allo scrutinio del secondo e del terzo mezzo di ricorso.

5.1. Il secondo ed il terzo motivo, che possono essere valutati congiuntamente perché strettamente connessi, sono fondati nei termini che di seguito si espongono.

5.2. Come riconosciuto dalla stessa Amministrazione anche in controricorso, l'istanza di rimborso deve ritenersi già proposta con la dichiarazione del 22 maggio 1984, presentata dalla Banca Popolare del Molise, nella quale erano stati esposti i crediti di imposta Irpeg e Ilor, essendo stato ripetutamente ribadito da questa Corte che «In tema di imposte sui

redditi, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non trova applicazione il termine di decadenza previsto dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, non occorrendo la presentazione di apposita istanza, in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, è posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria», restando quindi la relativa azione sottoposta al termine di prescrizione decennale (Cass., Sez. U, 7/02/2007, n. 2687; Cass., sez. 5, 27/03/2013, n. 7706; Cass., sez. 5, 25/10/2017, n. 25256; Cass., sez. 5, 14/03/2019, n. 7241).

Di conseguenza, costituendo l'indicazione nella dichiarazione di un credito di imposta già istanza di rimborso, «il corrispondente diritto alla restituzione può essere esercitato a partire dall'inutile decorso del termine di giorni novanta dalla presentazione dell'istanza contenuta nella dichiarazione su cui si forma il silenzio-rifiuto, impugnabile ex art. 19, comma, 1, lett. g), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, senza che sia necessario attendere la scadenza dei termini entro cui l'Amministrazione deve esercitare i propri poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento vero e proprio, che non riguardano l'esercizio dei diritti del contribuente» (Cass., sez. 5, 15/10/2014, n. 21734; Cass., sez. 5, 4/04/2018, n. 10690).

5.3. In linea generale, occorre pure rammentare che ai sensi dell'art. 2934 cod. civ., ogni diritto, salvo specifiche eccezioni, si estingue per prescrizione quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge; la sospensione della prescrizione si caratterizza per la tassatività dei casi previsti dalla legge, non potendosi coerentemente riconoscere ipotesi di sospensione che non siano espressamente regolate dal codice civile o da altre norme speciali.

Al riguardo, secondo questa Corte (Cass., sez. 3, 4/06/2007, n. 12953), tutte le disposizioni, contenute nel codice o in altre leggi, che prevedono la «sospensione» della prescrizione integrano una disposizione di carattere eccezionale, a norma dell'art. 14 delle preleggi, non suscettibile di applicazione oltre i casi e i tempi in esso considerati.

5.4. Allo stesso modo, ai sensi dell'art. 2943 cod. civ., le cause di interruzione della prescrizione sono tassativamente indicate e di esse non è

consentita una interpretazione analogica (Cass., sez. 2, 28/09/1994, n. 7898; Cass., sez. 2, 29/05/1998, n. 5302).

L'interruzione della prescrizione, in replica all'eccezione di prescrizione formulata dal debitore, configura una controeccezione, assimilabile alle eccezioni in senso stretto, e pertanto il controeccepiente ha l'onere non solo di provare i fatti su cui essa si fonda ma anche di dedurli, o quanto meno è necessario che essi siano implicitamente contenuti nelle argomentazioni difensive da lui sviluppate, non potendo l'esistenza di atti interruttivi essere rilevata d'ufficio dal giudice, neppure se la prova di essi è contenuta in documenti prodotti in giudizio (Cass., sez. 1, 12/07/2002, n. 10137; Cass., sez. 3, 12/09/2000, n. 12024).

Pertanto, in caso di contestazione sul maturarsi della prescrizione, quando il credito di cui si chiede il pagamento, e di cui viene eccepita la prescrizione dal debitore, sia costituito da una serie di poste contabili distinte, è onere del creditore dimostrare l'interruzione della prescrizione relativa alle singole poste e che l'atto, o gli atti di interruzione, fatti valere, si riferiscano proprio a quelle poste, o a quelle ragioni di credito, e non ad altre (Cass., sez. 5, 26/09/2003, n. 14289).

5.5. Ai fini di cui all'art. 2943 cod. civ., non ogni domanda ha effetto interruttivo della prescrizione, perché la produzione di tale effetto, protraentesi fino al passaggio in giudicato della sentenza che definisca il giudizio decidendo il merito o eventuali questioni processuali di carattere pregiudiziale, può essere riconosciuta solo con riguardo a tutti i diritti da essa coinvolti o che si ricolleghino, con stretto nesso di causalità, al rapporto cui essa inerisce (Cass., sez. 1, 30/04/2008, n. 10966; Cass., sez. 1, 7/06/2013, n. 14427); siffatto effetto può, quindi, essere attribuito soltanto alla domanda con la quale la parte chiede il riconoscimento e la tutela giuridica del diritto di cui si eccepisce la prescrizione.

5.6. Nel caso di specie, secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata, la vicenda può essere così riassunta:

a) la dichiarazione con la quale la Banca Popolare del Molise ha esposto i crediti di imposta Irpeg e Ilor, chiedendone il rimborso, è del 22 maggio 1984 e si riferisce all'anno d'imposta 1983;

b) con l'avviso di accertamento notificato in data 20 dicembre 1989, riferito all'anno d'imposta 1983, l'Amministrazione finanziaria ha recuperato a tassazione alcuni costi, ritenuti indeducibili, contestualmente rideterminando il reddito della contribuente e contestualmente accertando un credito Irpeg ed un credito Ilor per un importo minore rispetto a quello dichiarato;

c) l'avviso di accertamento è stato tempestivamente impugnato dalla contribuente, che ha peraltro presentato, in data 3 giugno 1992, in virtù della legge 30 dicembre 1991, n. 413, dichiarazione integrativa al fine di definire il periodo di imposta accertato e quelli successivi sino al 1990, ed il contenzioso che ne è seguito è stato definito con la sentenza n. 147/1/1997 pronunciata dalla C.T.P. di Campobasso, depositata il 22 luglio 1997 (prodotta unitamente al ricorso per cassazione - all. 3), che ha dichiarato cessata la materia del contendere;

d) detta pronuncia, non impugnata nei termini di legge, è ormai divenuta definitiva.

5.7. La C.T.R. ha affermato che «la pendenza di un giudizio, avente ad oggetto l'accertamento dell'esistenza e dell'ammontare del debito d'imposta, non implica, né ingloba in sé quella volontà di recupero degli importi sborsati dalla Unicredit ed asseritamente non dovuti che risulta necessaria ai fini della interruzione della prescrizione del diritto al rimborso che occupa».

Così motivando, è incorsa nei denunciati vizi, poiché ha omesso di prendere in esame il fatto che la variazione dell'ammontare del debito di imposta, conseguente alla rideterminazione del reddito accertato con l'atto impositivo, ha comportato aritmeticamente anche la variazione dell'eccedenza d'imposta di cui la parte contribuente invocava il rimborso, essendo divenuto controverso il credito d'imposta per la differenza tra l'importo esposto nella dichiarazione e l'importo accertato nell'atto impositivo.

Infatti, l'avviso di accertamento n. 73/89, concernente l'anno d'imposta 1983, involgeva anche l'esistenza dei crediti d'imposta esposti nella dichiarazione relativa al medesimo periodo d'imposta, posto che la ritenuta indeducibilità di alcuni dei costi dichiarati, aumentando l'imponibile e riducendo correlativamente il credito d'imposta originariamente indicato dalla

contribuente, veniva inevitabilmente ad incidere sull'ammontare complessivo dell'eccedenza da rimborsare.

Poiché, dunque, il giudizio proposto dalla Banca Popolare del Molise avverso l'avviso di accertamento n. 73/89 investiva l'atto impositivo nella sua interezza, se ne deve dedurre che la contribuente, chiedendo l'annullamento integrale dell'accertamento, ha contestato l'esistenza e l'ammontare del debito d'imposta, come quantificato con l'atto impositivo, ed ha chiesto che venisse riconosciuto il rimborso del credito d'imposta Irpeg e Ilor risultante a suo favore dalla dichiarazione dei redditi.

L'impugnazione dell'avviso di accertamento si configura, pertanto, come atto avente finalità conservativa del credito nella sua globalità soggetto all'ordinaria prescrizione decennale (cfr., in generale, in tema di azione revocatoria, nel senso che l'effetto interruttivo della prescrizione non consegue unicamente alla proposizione di un giudizio conservativo nel significato dell'art. 2943 cod. civ., ma alla proposizione di un giudizio di cognizione preordinato all'accertamento dell'inefficacia nei confronti del creditore dell'atto dispositivo posto in essere dal debitore, Cass., sez. 2, 25/05/1994, n. 5081; Cass., sez. 3, 18/01/2011, n. 1084; Cass., sez. 5, 14/03/2019, n. 7241), cosicché anche ad essa deve riconoscersi, ai sensi del quarto comma dell'art. 2943 cod. civ., effetto interruttivo della prescrizione, che non corre fino al momento in cui passa in giudicato la sentenza che definisce il giudizio.

La prescrizione decennale non poteva dunque dirsi maturata alla data di presentazione dell'istanza di rimborso, pervenuta all'Ufficio il 15 ottobre 2006.

La Commissione regionale, ritenendo che non fosse intervenuta la interruzione e che fosse maturata la prescrizione del diritto di credito, non ha fatto corretta applicazione dei superiori principi richiamati.

La fondatezza, nei termini sopra esposti, dei mezzi di esame rende superfluo l'esame del primo motivo di ricorso, che va, pertanto, dichiarato assorbito.

6. La decisione impugnata deve, pertanto, essere cassata, con rinvio alla competente Commissione regionale che, attenendosi ai suddetti principi,

dovrà procedere a nuovo esame, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

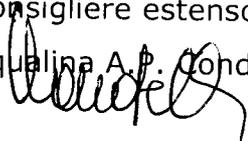
P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il terzo motivo e dichiara assorbito il primo motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Molise, cui demanda anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità

Così deciso in Roma nella camera di consiglio in data 3 novembre 2020

Il Consigliere estensore

Pasqualina A.P. Condello



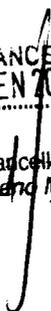
Il Presidente

Federico Sorrentino



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 2 GEN 2021

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante





REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: diniego rimborso
ILOR, IRAP 1985

Composta da

dott. Federico Sorrentino	Presidente -	Oggetto
dott.ssa Rosita D'Angiolella	Consigliere -	R.G.N. 23428/2013
dott.ssa Pasqualina A. P. Condello	Consigliere Rel -	Cron. 2066
dott. Marcello Maria Fracanzani	Consigliere -	UP 3/11/2020
dott. Giuseppe Nicastro	Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

295
2020

sul ricorso iscritto al n. 23428/2013 R.G. proposto da UNICREDIT S.P.A., già Unicredito Italiano s.p.a., in qualità di incorporante di Banca Popolare del Molise s.p.a., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa, giusta delega a margine del ricorso, dall'avv. Gabriele Escalar, con domicilio eletto presso il suo studio in Roma, Viale Giuseppe Mazzini, n. 11

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, alla via Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende come per legge;

- controricorrente -

b

avverso la sentenza n. 47/02/12 della Commissione Tributaria regionale del Molise depositata il 13 luglio 2012

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 3 novembre 2020 dal Consigliere Pasqualina Anna Piera Condello;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale, dott. Stanislao De Matteis, che ha concluso chiedendo il rigetto del primo motivo di ricorso e l'accoglimento del terzo motivo di ricorso;

udito il difensore della parte ricorrente, avv. Gabriele Escalar;

uditi il difensore della parte controricorrente, avv. Emanuele Valenzano

FATTI DI CAUSA

1. In data 14 maggio 1986 la Banca Popolare del Molise soc. coop. a r.l. presentava dichiarazione dei redditi modello 760/86, relativa all'anno 1985, esponendo di avere maturato una eccedenza d'imposta ai fini Irpeg, di cui chiedeva il rimborso.

A seguito di avviso di accertamento n. 64/91, notificato alla società, con il quale l'Ufficio distrettuale delle Imposte dirette aveva contestato alcuni rilievi ai fini Irpeg, l'originario credito chiesto a rimborso veniva ridotto.

Proposto ricorso avverso il suddetto atto impositivo, di cui chiedeva l'integrale annullamento, la Banca Popolare del Molise, essendo entrata in vigore la legge n. 413 del 30 dicembre 1991, avvalendosi della facoltà prevista dagli artt. 32 e 38 di tale legge, presentava dichiarazione integrativa al fine di definire in via automatica il periodo d'imposta oggetto di accertamento.

Con sentenza n. 42/01/1998, la Commissione tributaria provinciale di Campobasso dichiarava parzialmente cessata la materia del contendere e accoglieva il ricorso per il resto. La sentenza, in difetto di impugnazione, diveniva definitiva.

2. La società Unicredito Italiano s.p.a., quale incorporante della società Rolo Banca 1473 s.p.a., a sua volta incorporante della Banca Popolare del Molise s.p.a., non avendo l'Ufficio integralmente restituito la eccedenza Irpeg chiesta a rimborso con la dichiarazione dei redditi mod. 760/89, in data 10 gennaio 2007 presentava formale istanza di rimborso, chiedendo anche gli interessi maturati.

3. Formatosi il silenzio-rifiuto, la predetta Banca adiva la Commissione tributaria provinciale insistendo nella richiesta di rimborso del credito Irpeg esposto in dichiarazione, unitamente agli interessi maturati.

Costituitosi in giudizio l'Ufficio – che eccepeva la prescrizione del diritto al rimborso azionato e deduceva che l'istituto di credito non aveva provato la titolarità del credito vantato – la società contribuente depositava memorie con le quali replicava che l'impugnazione avverso l'avviso di accertamento emesso per l'anno d'imposta 1985 aveva interrotto la prescrizione, ai sensi dell'art. 2943 cod. civ., posto che l'atto impositivo, accertando un maggior debito d'imposta, aveva rimesso in discussione la determinazione della eccedenza Irpeg chiesta a rimborso; eccepeva, pertanto, che il nuovo termine di prescrizione aveva ripreso a decorrere dal passaggio in giudicato della sentenza n. 42/01/1998 della C.T.P. di Campobasso che aveva definito quel giudizio, sicché l'istanza di rimborso del 10 gennaio 2007 risultava tempestivamente avanzata entro il termine di prescrizione decennale del diritto di credito.

La Commissione tributaria provinciale, con sentenza n. 245/03/2008, disattendendo l'eccezione di prescrizione, accoglieva il ricorso, ritenendo dovuto il rimborso del credito d'imposta oggetto di contestazione.

4. Interposto appello principale dall'Agenzia delle entrate ed appello incidentale dalla contribuente, con sentenza n. 47/2/2012, depositata il 13 luglio 2012, la Commissione tributaria regionale del Molise accoglieva il primo e rigettava il secondo.

Premesso che la soluzione della controversia era legata all'accertamento della intervenuta interruzione - o meno - della prescrizione del diritto azionato dall'Istituto di credito, osservava che tale interruzione non si era verificata, in quanto «la pendenza di un giudizio, avente ad oggetto l'accertamento della esistenza e dell'ammontare del debito d'imposta, non implica né ingloba in sé quella volontà di recupero degli importi sborsati dalla Unicredit ed asseritamente non dovuti che risulta necessaria ai fini della interruzione della prescrizione del diritto al rimborso che occupa»; riconosciuta la prescrizione dei diritti di credito reclamati, riteneva infondato l'appello incidentale

riguardante la decorrenza degli interessi maturati sulle somme chieste a rimborso.

5. Avverso la suddetta decisione, la Unicredit s.p.a., già Unicredito Italiano s.p.a., ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex art. 378 cod. proc. civ., cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

In prossimità dell'udienza pubblica, il Sostituto Procuratore Generale ha depositato conclusioni scritte in forma di memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la contribuente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 58, della legge n. 350 del 2003, in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, censurando la sentenza nella parte in cui i giudici di appello hanno accolto l'eccezione, sollevata dall'Ufficio, di prescrizione del diritto di credito da essa vantato.

Sostiene che l'art. 2, comma 58, l. n. 350 del 2003 sottrae all'Amministrazione finanziaria il diritto di eccepire la prescrizione dei diritti di credito vantati dai contribuenti relativi ad eccedenze d'imposta esposte nelle dichiarazioni dei redditi presentate sino al 30 giugno 1997 e, conseguentemente, impone, qualora tale eccezione sia stata sollevata, il rigetto della stessa da parte del giudice adito.

A sostegno di tale assunto richiama, in primo luogo, la risoluzione del 3 maggio 2005, n. 54/E – con la quale l'Agenzia delle entrate, dando risposta al quesito formulato, ha affermato che «in base alla *ratio* della norma si è del parere che l'art. 2, comma 58, della legge n. 350 del 2003 trovi applicazione anche nell'eventualità in cui la prescrizione del diritto al rimborso dei contribuenti sia già stata eccepita dall'Ufficio» – e nega che la norma invocata contenga un mero invito all'Amministrazione a non far valere la prescrizione, come ritenuto dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza del 7 febbraio 2007, n. 2687, posto che tale orientamento non risulta in linea con l'interpretazione della medesima disposizione che la Corte Costituzionale ha ritenuto conforme al dettato costituzionale.

In secondo luogo, evidenzia che la Corte Costituzionale, pronunciandosi sulla questione di legittimità costituzionale della disposizione normativa in esame, sollevata dalla Commissione provinciale di Milano, con la pronuncia n. 112 del 2013, ha riconosciuto che essa priva *tout court* l'Agenzia delle entrate della possibilità di eccepire la prescrizione in relazione ai rimborsi interessati dalla medesima disposizione.

Solleva, quindi, questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 58, della l. n. 350 del 2003 per violazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., osservando che:

a) la materia tributaria è coperta da riserva assoluta di legge e che in tale materia è imposto il rispetto del principio di capacità contributiva; di conseguenza una disposizione che rivolgesse un mero «invito» all'Agenzia delle entrate, lasciandola arbitra di decidere se rimborsare o meno imposte indebitamente versate, sarebbe in contrasto con tali principi ed assoggetterebbe i contribuenti ad un prelievo superiore a quello dovuto sulla base di mere scelte discrezionali dell'Amministrazione;

b) la mancanza di una preselezione a livello legislativo dei casi in cui far valere o meno la prescrizione implica una disparità di trattamento tra i contribuenti, posto che, a parità di condizioni, a taluni verrebbe garantita l'erogazione del rimborso e ad altri verrebbe, invece, negata;

c) l'interpretazione secondo cui detta disposizione costituirebbe un mero «invito» rivolto all'Agenzia delle entrate renderebbe tale disposizione *inutiliter data*, in quanto si limiterebbe a confermare l'esistenza di una facoltà (quella di non far valere la prescrizione) di cui l'Agenzia già dispone.

Formula, quindi, il seguente quesito di diritto: «In un caso in cui, come nella specie, in un giudizio avverso un silenzio rifiuto maturato su un'istanza di rimborso proposta da una Banca ed avente ad oggetto eccedenze di imposte richieste in restituzione nella dichiarazione Modello 760/86, l'Agenzia delle Entrate abbia sollevato l'eccezione di prescrizione del diritto vantato dalla contribuente; viola e falsamente applichi l'art. 2, comma 58, della legge n. 350 la sentenza di secondo grado che, come nella specie, ritenga fondata l'eccezione di prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca sollevata dall'Agenzia delle entrate; anziché ritenere di rigettare una tale eccezione da

parte dell'Amministrazione finanziaria in quanto inammissibilmente proposta in applicazione del citato comma 58 dell'art. 2 della legge n. 350 laddove dispone espressamente che l'Agenzia delle entrate provvede alla erogazione delle eccedenze di IRPEF e IRPEG dovute in base alle dichiarazioni dei crediti presentate fino al 30 giugno 1997, senza far valere la eventuale prescrizione del diritto dei contribuenti>>.

2. Con il secondo motivo censura la decisione impugnata per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.), deducendo che, diversamente da quanto ritenuto dai giudici di secondo grado, il giudizio relativo all'avviso di accertamento, con il quale era stata rettificata la dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 1985, ha interrotto il decorso della prescrizione del diritto al rimborso vantato per il fatto che in tale giudizio era sicuramente in contestazione anche la eccedenza per Irpeg chiesta a rimborso; se la Commissione regionale avesse tenuto conto della circostanza che la Banca Popolare del Molise aveva integralmente contestato l'atto impositivo, avrebbe dovuto riconoscere che oggetto di tale giudizio era senz'altro l'ammontare della eccedenza d'imposta chiesta a rimborso, posto che l'avviso ne aveva ridotto l'ammontare e che la Banca, chiedendo l'annullamento dello stesso avviso di accertamento, aveva richiesto che detta eccedenza fosse ripristinata nell'originario ammontare esposto nella dichiarazione dei redditi. Di conseguenza, in pendenza di tale giudizio, non era decorso il termine di prescrizione, in forza di quanto disposto dall'art. 2945 cod. civ.

3. Con il terzo motivo, rubricato <<violazione e falsa applicazione degli artt. 2935, 2943, 2945, 2946 cod. civ., in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e 62 d.lgs. n. 546/92>>, la ricorrente ribadisce che la prescrizione del diritto al rimborso era stata interrotta a seguito dell'impugnazione proposta avverso tutti i rilievi contenuti nell'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva rettificato talune componenti negative del reddito esposte dalla Banca nella dichiarazione dei redditi, contestualmente riducendo il credito d'imposta Irpeg richiesto a rimborso, fino al passaggio in giudicato della sentenza che aveva definito tale giudizio.

Deduce, quindi, che l'istanza di rimborso pervenuta all'Ufficio in data 10 gennaio 2007, sulla quale si era formato il silenzio-rifiuto impugnato nel presente giudizio, doveva ritenersi presentata entro il termine di prescrizione di cui all'art. 2946 cod. civ., essendo stata la sentenza della C.T.P. di Campobasso n. 42/01/1998 depositata il 6 marzo 1998.

Formula, pertanto, il seguente quesito di diritto: «In un caso in cui, come nella specie, una Banca abbia impugnato un avviso di accertamento con cui l'Ufficio ha rettificato il reddito dichiarato ai fini IRPEG ed ILOR da tale Banca, contestualmente riducendo le eccedenze d'imposta richieste a rimborso nella medesima dichiarazione rettificata con l'avviso di accertamento impugnato, chiedendone l'integrale annullamento; violi e falsamente applichi gli artt. 2935, 2943, 2945 e 2946 cod. civ. la sentenza di secondo grado che, come nella specie, ritenga che la suddetta domanda giudiziale non sia idonea, ai sensi dell'art. 2943 cod. civ., ad interrompere la prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca nei confronti dell'Erario in quanto il ricorso presentato dalla Banca non conterrebbe una diretta volontà di recupero degli importi sborsati; anziché ritenere che una domanda giudiziale con cui una Banca impugni tutti i rilievi contenuti in un avviso di accertamento volto a rettificare una dichiarazione dei redditi in cui era richiesta a rimborso un'eccedenza d'imposta ai fini IRPEG ed ILOR, sia idonea ad interrompere ai sensi dell'art. 2943 cod. civ. la prescrizione del diritto di credito relativo a detta eccedenza e che, a seguito di tale domanda giudiziale, e pertanto inizi a decorrere un nuovo termine di prescrizione ai sensi dell'art. 2945 cod. civ. secondo comma, cod. civ. dal momento in cui è stata depositata la sentenza che definisce il giudizio instaurato con tale domanda, corrispondente al giorno in cui il diritto può essere fatto valere ai sensi dell'art. 2935 cod. civ.; con la conseguenza che l'istanza di rimborso su cui si è formato il silenzio rifiuto impugnato nel presente giudizio deve ritenersi essere stata presentata entro il termine di prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca in quanto proposto entro 10 anni dal momento in cui è passata in giudicato la sentenza che ha definito il giudizio avverso l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio ha rettificato la dichiarazione dei redditi nella quale dette eccedenze erano state richieste a rimborso».

le

4. Preliminarmente, va rilevato che l'art. 366-*bis* cod. proc. civ. non è applicabile nella fattispecie *ratione temporis*, trattandosi di disposizione abrogata dall'art. 47 della legge n. 69/2009, che si applica alle controversie nelle quali il provvedimento impugnato con il ricorso per cassazione è stato pubblicato successivamente alla data di entrata in vigore della medesima legge.

5. La questione prospettata dalla parte ricorrente impone di esaminare preliminarmente il secondo ed il terzo motivo di ricorso, dovendosi verificare con priorità se, come dedotto nel ricorso per cassazione, il giudizio proposto avverso l'avviso di accertamento con cui è stata rettificata la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1985 presentata dalla Banca Popolare del Molise abbia determinato un effetto interruttivo della prescrizione del diritto al rimborso, eccepita dall'Agenzia delle entrate.

5.1. Il secondo ed il terzo motivo, che possono essere valutati congiuntamente perché strettamente connessi, sono fondati nei termini che di seguito si espongono.

5.2. Come riconosciuto dalla stessa Amministrazione anche in controricorso, l'istanza di rimborso deve ritenersi già proposta con la dichiarazione del 14 maggio 1986, presentata dalla Banca Popolare del Molise, nella quale era stato esposto il credito di imposta Irpeg, essendo stato ripetutamente ribadito da questa Corte che «In tema di imposte sui redditi, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non trova applicazione il termine di decadenza previsto dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, non occorrendo la presentazione di apposita istanza, in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, è posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria», restando quindi la relativa azione sottoposta al termine di prescrizione decennale (Cass., Sez. U, 7/02/2007, n. 2687; Cass., sez. 5, 27/03/2013, n. 7706; Cass., sez. 5, 25/10/2017, n. 25256; Cass., sez. 5, 14/03/2019, n. 7241).

Di conseguenza, costituendo l'indicazione nella dichiarazione di un credito di imposta già istanza di rimborso, «il corrispondente diritto alla restituzione può essere esercitato a partire dall'inutile decorso del termine di giorni

l

novanta dalla presentazione dell'istanza contenuta nella dichiarazione su cui si forma il silenzio-rifiuto, impugnabile ex art. 19, comma, 1, lett. g), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, senza che sia necessario attendere la scadenza dei termini entro cui l'Amministrazione deve esercitare i propri poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento vero e proprio, che non riguardano l'esercizio dei diritti del contribuente» (Cass., sez. 5, 15/10/2014, n. 21734; Cass., sez. 5, 4/04/2018, n. 10690).

5.3. In linea generale, occorre pure rammentare che ai sensi dell'art. 2934 cod. civ., ogni diritto, salvo specifiche eccezioni, si estingue per prescrizione quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge; la sospensione della prescrizione si caratterizza per la tassatività dei casi previsti dalla legge, non potendosi coerentemente riconoscere ipotesi di sospensione che non siano espressamente regolate dal codice civile o da altre norme speciali.

Al riguardo, secondo questa Corte (Cass., sez. 3, 4/06/2007, n. 12953), tutte le disposizioni, contenute nel codice o in altre leggi, che prevedono la «sospensione» della prescrizione integrano una disposizione di carattere eccezionale, a norma dell'art. 14 delle preleggi, non suscettibile di applicazione oltre i casi e i tempi in esso considerati.

5.4. Allo stesso modo, ai sensi dell'art. 2943 cod. civ., le cause di interruzione della prescrizione sono tassativamente indicate e di esse non è consentita una interpretazione analogica (Cass., sez. 2, 28/09/1994, n. 7898; Cass., sez. 2, 29/05/1998, n. 5302).

L'interruzione della prescrizione, in replica all'eccezione di prescrizione formulata dal debitore, configura una controeccezione, assimilabile alle eccezioni in senso stretto, e pertanto il controeccepiente ha l'onere non solo di provare i fatti su cui essa si fonda ma anche di dedurli, o quanto meno è necessario che essi siano implicitamente contenuti nelle argomentazioni difensive da lui sviluppate, non potendo l'esistenza di atti interruttivi essere rilevata d'ufficio dal giudice, neppure se la prova di essi è contenuta in documenti prodotti in giudizio (Cass., sez. 1, 12/07/2002, n. 10137; Cass., sez. 3, 12/09/2000, n. 12024).

b

Pertanto, in caso di contestazione sul maturarsi della prescrizione, quando il credito di cui si chiede il pagamento, e di cui viene eccepita la prescrizione dal debitore, sia costituito da una serie di poste contabili distinte, è onere del creditore dimostrare l'interruzione della prescrizione relativa alle singole poste e che l'atto, o gli atti di interruzione, fatti valere, si riferiscano proprio a quelle poste, o a quelle ragioni di credito, e non ad altre (Cass., sez. 5, 26/09/2003, n. 14289).

5.5. Ai fini di cui all'art. 2943 cod. civ., non ogni domanda ha effetto interruttivo della prescrizione, perché la produzione di tale effetto, protrahentesi fino al passaggio in giudicato della sentenza che definisca il giudizio decidendo il merito o eventuali questioni processuali di carattere pregiudiziale, può essere riconosciuta solo con riguardo a tutti i diritti da essa coinvolti o che si ricolleghino, con stretto nesso di causalità, al rapporto cui essa inerisce (Cass., sez. 1, 30/04/2008, n. 10966; Cass., sez. 1, 7/06/2013, n. 14427); siffatto effetto può, quindi, essere attribuito soltanto alla domanda con la quale la parte chiede il riconoscimento e la tutela giuridica del diritto di cui si eccepisca la prescrizione. b

5.6. Nel caso di specie, secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata, la vicenda può essere così riassunta:

a) la dichiarazione con la quale la Banca Popolare del Molise ha esposto il credito di imposta Irpeg, chiedendone il rimborso, è del 14 maggio 1986 e si riferisce all'anno d'imposta 1985;

b) con l'avviso di accertamento riferito all'anno d'imposta 1985, l'Amministrazione finanziaria ha contestato alcuni rilievi ai fini Irpeg, rideterminando il reddito imponibile della contribuente e contestualmente accertando un credito Irpeg per un importo minore rispetto a quello dichiarato;

c) l'avviso di accertamento è stato tempestivamente impugnato dalla contribuente, che ha peraltro presentato, in virtù della legge 30 dicembre 1991, n. 413, dichiarazione integrativa al fine di definire il periodo di imposta accertato ed il contenzioso che ne è seguito è stato definito con la sentenza n. 42/01/1998 pronunciata dalla C.T.P. di Campobasso (prodotta unitamente al ricorso per cassazione – all. 3), che ha dichiarato parzialmente cessata la

materia del contendere con riguardo alle poste oggetto di condono e accolto il ricorso «per il residuale contenzioso», riducendo per l'effetto l'eccedenza d'imposta Irpeg esposta nella dichiarazione dei redditi;

d) detta pronuncia, non impugnata nei termini di legge, è ormai divenuta definitiva.

5.7. La C.T.R. ha affermato che «la pendenza di un giudizio, avente ad oggetto l'accertamento dell'esistenza e dell'ammontare del debito d'imposta, non implica, né ingloba in sé quella volontà di recupero degli importi sborsati dalla Unicredit ed asseritamente non dovuti che risulta necessaria ai fini della interruzione della prescrizione del diritto al rimborso che occupa».

Così motivando, è incorsa nei denunciati vizi, poiché ha omesso di prendere in esame il fatto che la variazione dell'ammontare del debito di imposta, conseguente alla rideterminazione del reddito accertato con l'atto impositivo, ha comportato aritmeticamente anche la variazione dell'eccedenza d'imposta di cui la parte contribuente invocava il rimborso, essendo divenuto controverso il credito d'imposta per la differenza tra l'importo esposto nella dichiarazione e l'importo accertato nell'atto impositivo.

Infatti, l'avviso di accertamento n. 64/91, concernente l'anno d'imposta 1985, involgeva anche l'esistenza del credito d'imposta esposto nella dichiarazione relativa al medesimo periodo d'imposta, posto che i rilievi mossi, aumentando l'imponibile e riducendo correlativamente il credito d'imposta originariamente indicato dalla contribuente, veniva inevitabilmente ad incidere sull'ammontare complessivo dell'eccedenza da rimborsare.

Poiché, dunque, il giudizio proposto dalla Banca Popolare del Molise avverso l'avviso di accertamento n. 64/91 investiva l'atto impositivo nella sua interezza, se ne deve dedurre che la contribuente, chiedendone l'annullamento integrale, ha contestato l'esistenza e l'ammontare del debito d'imposta, come quantificato con l'atto impositivo, ed ha chiesto che venisse riconosciuto il rimborso del credito d'imposta Irpeg risultante a suo favore dalla dichiarazione dei redditi.

L'impugnazione dell'avviso di accertamento si configura, pertanto, come atto avente finalità conservativa del credito nella sua globalità soggetto all'ordinaria prescrizione decennale (cfr., in generale, in tema di azione

revocatoria, nel senso che l'effetto interruttivo della prescrizione non consegue unicamente alla proposizione di un giudizio conservativo nel significato dell'art. 2943 cod. civ., ma alla proposizione di un giudizio di cognizione preordinato all'accertamento dell'inefficacia nei confronti del creditore dell'atto dispositivo posto in essere dal debitore, Cass., sez. 2, 25/05/1994, n. 5081; Cass., sez. 3, 18/01/2011, n. 1084; Cass., sez. 5, 14/03/2019, n. 7241), cosicché anche ad essa deve riconoscersi, ai sensi del quarto comma dell'art. 2943 cod. civ., effetto interruttivo della prescrizione, che non corre fino al momento in cui passa in giudicato la sentenza che definisce il giudizio.

Considerato che la sentenza della C.T.R. che ha definito il giudizio concernente l'impugnazione dell'avviso di accertamento n. 64/91 è stata depositata il 6 marzo 1998, risulta evidente che la prescrizione decennale, ex art. 2953 cod. civ., non poteva dunque dirsi maturata alla data di presentazione dell'istanza di rimborso, pervenuta all'Ufficio in data 10 gennaio 2007.

La Commissione regionale, ritenendo maturata la prescrizione del diritto di credito, non ha fatto corretta applicazione dei superiori principi richiamati.

La fondatezza, nei termini sopra esposti, dei mezzi di esame rende superfluo l'esame del primo motivo di ricorso, che va, pertanto, dichiarato assorbito.

6. La decisione impugnata deve, pertanto, essere cassata, con rinvio alla competente Commissione regionale che, attenendosi ai suddetti principi, dovrà procedere a nuovo esame, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il terzo motivo e dichiara assorbito il primo motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Molise, cui demanda anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità

Così deciso in Roma nella camera di consiglio in data 3 novembre 2020

Il Consigliere estensore

Pasqualina A. Pi. Condello

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 29 GEN 2021

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante

Il Presidente

Federico Sorrentino



CU

1870.21

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: diniego rimborso
ILOR, IRAP 1986

Composta da

dott. Federico Sorrentino	Presidente -	Oggetto
dott.ssa Rosita D'Angiolella	Consigliere -	R.G.N. 23429/2013
dott.ssa Pasqualina A. P. Condello	Consigliere Rel.	Cron. 1870
dott. Marcello Maria Fracanzani	Consigliere -	UP 3/11/2020
dott. Giuseppe Nicastro	Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

786
2020

sul ricorso iscritto al n. 23429/2013 R.G. proposto da
UNICREDIT S.P.A., già Unicredito Italiano s.p.a., in qualità di incorporante di
Banca Popolare del Molise s.p.a., in persona del legale rappresentante,
rappresentata e difesa, giusta delega a margine del ricorso, dall'avv. Gabriele
Escalar, con domicilio eletto presso il suo studio in Roma, Viale Giuseppe
Mazzini, n. 11

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
elettivamente domiciliata in Roma, alla via Portoghesi, n. 12, presso
l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende come per
legge;

- controricorrente -

b

avverso la sentenza n. 49/02/12 della Commissione Tributaria regionale del Molise depositata il 13 luglio 2012

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 3 novembre 2020 dal Consigliere Pasqualina Anna Piera Condello;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale, dott. Stanislao De Matteis, che ha concluso chiedendo il rigetto del primo motivo di ricorso e l'accoglimento del terzo motivo di ricorso;

udito il difensore della parte ricorrente, avv. Gabriele Escalar;

uditi il difensore della parte controricorrente, avv. Emanuele Valenzano

FATTI DI CAUSA

1. In data 21 maggio 1987 la Banca Popolare del Molise soc. coop. a r.l. presentava dichiarazione dei redditi modello 760/87, relativa all'anno 1986, esponendo di avere maturato una eccedenza d'imposta ai fini Irpeg, di cui chiedeva il rimborso.

A seguito di avviso di accertamento n. 65/91, notificato alla società, con il quale l'Ufficio distrettuale delle Imposte dirette aveva contestato alcuni rilievi ai fini Irpeg, l'originario credito chiesto a rimborso veniva ridotto.

Proposto ricorso avverso il suddetto atto impositivo, di cui chiedeva l'integrale annullamento, la Banca Popolare del Molise, essendo entrata in vigore la legge n. 413 del 30 dicembre 1991, avvalendosi della facoltà prevista dagli artt. 32 e 38 di tale legge, presentava dichiarazione integrativa al fine di definire in via automatica il periodo d'imposta oggetto di accertamento.

Con sentenza n. 41/01/1998, la Commissione tributaria provinciale di Campobasso dichiarava parzialmente cessata la materia del contendere e accoglieva il ricorso per il resto. La sentenza, in difetto di impugnazione, diveniva definitiva.

2. La società Unicredito Italiano s.p.a., quale incorporante della società Rolo Banca 1473 s.p.a., a sua volta incorporante della Banca Popolare del Molise s.p.a., non avendo l'Ufficio integralmente restituito la eccedenza Irpeg chiesta a rimborso con la dichiarazione dei redditi mod. 760/87, in data 10 gennaio 2007 presentava formale istanza di rimborso, chiedendo anche gli interessi maturati.

3. Formatosi il silenzio-rifiuto, la predetta Banca adiva la Commissione tributaria provinciale insistendo nella richiesta di rimborso del credito Irpeg esposto in dichiarazione, unitamente agli interessi maturati.

Costituitosi in giudizio l'Ufficio – che eccepiva la prescrizione del diritto al rimborso azionato e deduceva che l'istituto di credito non aveva provato la titolarità del credito vantato – la società contribuente depositava memorie con le quali replicava che l'impugnazione avverso l'avviso di accertamento emesso per l'anno d'imposta 1986 aveva interrotto la prescrizione, ai sensi dell'art. 2943 cod. civ., posto che l'atto impositivo, accertando un maggior debito d'imposta, aveva rimesso in discussione la determinazione della eccedenza Irpeg chiesta a rimborso; eccepiva, pertanto, che il nuovo termine di prescrizione aveva ripreso a decorrere dal passaggio in giudicato della sentenza n. 41/01/1998 della C.T.P. di Campobasso che aveva definito quel giudizio, sicché l'istanza di rimborso del 10 gennaio 2007 risultava tempestivamente avanzata entro il termine di prescrizione decennale del diritto di credito.

La Commissione tributaria provinciale, con sentenza n. 243/03/2008, disattendendo l'eccezione di prescrizione, accoglieva il ricorso, ritenendo dovuto il rimborso del credito d'imposta oggetto di contestazione.

4. Interposto appello principale dall'Agenzia delle entrate ed appello incidentale dalla contribuente, con sentenza n. 49/2/2012, depositata il 13 luglio 2012, la Commissione tributaria regionale del Molise accoglieva il primo e rigettava il secondo.

Premesso che la soluzione della controversia era legata all'accertamento della intervenuta interruzione - o meno - della prescrizione del diritto azionato dall'Istituto di credito, osservava che tale interruzione non si era verificata, in quanto «la pendenza di un giudizio, avente ad oggetto l'accertamento della esistenza e dell'ammontare del debito d'imposta, non implica né ingloba in sé quella volontà di recupero degli importi sborsati dalla Unicredit ed asseritamente non dovuti che risulta necessaria ai fini della interruzione della prescrizione del diritto al rimborso che occupa»; riconosciuta la prescrizione dei diritti di credito reclamati, riteneva infondato l'appello incidentale

riguardante la decorrenza degli interessi maturati sulle somme chieste a rimborso.

5. Avverso la suddetta decisione, la Unicredit s.p.a., già Unicredito Italiano s.p.a., ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex art. 378 cod. proc. civ., cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

In prossimità dell'udienza pubblica il Sostituto Procuratore Generale ha depositato conclusioni scritte in forma di memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la contribuente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 58, della legge n. 350 del 2003, in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, censurando la sentenza nella parte in cui i giudici di appello hanno accolto l'eccezione, sollevata dall'Ufficio, di prescrizione del diritto di credito da essa vantato.

Sostiene che l'art. 2, comma 58, l. n. 350 del 2003 sottrae all'Amministrazione finanziaria il diritto di eccepire la prescrizione dei diritti di credito vantati dai contribuenti relativi ad eccedenze d'imposta esposte nelle dichiarazioni dei redditi presentate sino al 30 giugno 1997 e, conseguentemente, impone, qualora tale eccezione sia stata sollevata, il rigetto della stessa da parte del giudice adito.

A sostegno di tale assunto richiama, in primo luogo, la risoluzione del 3 maggio 2005, n. 54/E – con la quale l'Agenzia delle entrate, in risposta al quesito formulato, ha affermato che «in base alla *ratio* della norma si è del parere che l'art. 2, comma 58, della legge n. 350 del 2003 trovi applicazione anche nell'eventualità in cui la prescrizione del diritto al rimborso dei contribuenti sia già stata eccepita dall'Ufficio» – e nega che la norma invocata contenga un mero invito all'Amministrazione a non far valere la prescrizione, come ritenuto dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza del 7 febbraio 2007, n. 2687, posto che tale orientamento non risulta in linea con l'interpretazione della medesima disposizione che la Corte Costituzionale ha ritenuto conforme al dettato costituzionale.

In secondo luogo, evidenzia che la Corte Costituzionale, pronunciandosi sulla questione di legittimità costituzionale della disposizione normativa in esame, sollevata dalla Commissione provinciale di Milano, con la pronuncia n. 112 del 2013 ha riconosciuto che essa priva *tout court* l'Agenzia delle entrate della possibilità di eccepire la prescrizione in relazione ai rimborsi interessati dalla medesima disposizione.

Solleva, quindi, questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 58, della l. n. 350 del 2003 per violazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., osservando che:

a) la materia tributaria è coperta da riserva assoluta di legge e che in tale materia è imposto il rispetto del principio di capacità contributiva; di conseguenza una disposizione che rivolgesse un mero «invito» all'Agenzia delle entrate, lasciandola arbitra di decidere se rimborsare o meno imposte indebitamente versate, sarebbe in contrasto con tali principi ed assoggetterebbe i contribuenti ad un prelievo superiore a quello dovuto sulla base di mere scelte discrezionali dell'Amministrazione;

b) la mancanza di una preselezione a livello legislativo dei casi in cui far valere o meno la prescrizione implica una disparità di trattamento tra i contribuenti, posto che, a parità di condizioni, a taluni verrebbe garantita l'erogazione del rimborso e ad altri verrebbe, invece, negata;

c) l'interpretazione secondo cui detta disposizione costituirebbe un mero «invito» rivolto all'Agenzia delle entrate renderebbe tale disposizione *inutiliter data* in quanto si limiterebbe a confermare l'esistenza di una facoltà (quella di non far valere la prescrizione) di cui l'Agenzia già dispone.

Formula, quindi, il seguente quesito di diritto: «In un caso in cui, come nella specie, in un giudizio avverso un silenzio rifiuto maturato su un'istanza di rimborso proposta da una Banca ed avente ad oggetto eccedenze di imposte richieste in restituzione nella dichiarazione Modello 760/87, l'Agenzia delle Entrate abbia sollevato l'eccezione di prescrizione del diritto vantato dalla contribuente; viola e falsamente applichi l'art. 2, comma 58, della legge n. 350 la sentenza di secondo grado che, come nella specie, ritenga fondata l'eccezione di prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca sollevata dall'Agenzia delle entrate; anziché ritenere di rigettare una tale eccezione da

parte dell'Amministrazione finanziaria in quanto inammissibilmente proposta in applicazione del citato comma 58 dell'art. 2 della legge n. 350 laddove dispone espressamente che l'Agenzia delle entrate provvede alla erogazione delle eccedenze di IRPEF e IRPEG dovute in base alle dichiarazioni dei crediti presentate fino al 30 giugno 1997, senza far valere la eventuale prescrizione del diritto dei contribuenti».

2. Con il secondo motivo censura la decisione impugnata per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.), deducendo che, diversamente da quanto ritenuto dai giudici di secondo grado, il giudizio relativo all'avviso di accertamento, con il quale era stata rettificata la dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 1986, ha interrotto il decorso della prescrizione del diritto al rimborso vantato per il fatto che in tale giudizio era sicuramente in contestazione anche la eccedenza d'imposta Irpeg chiesta a rimborso; se la Commissione regionale avesse tenuto conto della circostanza che la Banca Popolare del Molise aveva integralmente contestato l'atto impositivo, avrebbe dovuto riconoscere che oggetto di tale giudizio era senz'altro l'ammontare della eccedenza d'imposta chiesta a rimborso, posto che l'avviso ne aveva ridotto l'ammontare e che la Banca, chiedendo l'annullamento dello stesso avviso di accertamento, aveva richiesto che detta eccedenza fosse ripristinata nell'originario ammontare esposto nella dichiarazione dei redditi. Di conseguenza, in pendenza di tale giudizio, non era decorso il termine di prescrizione, in forza di quanto disposto dall'art. 2945 cod. civ.

3. Con il terzo motivo, rubricato «violazione e falsa applicazione degli artt. 2935, 2943, 2945, 2946 cod. civ., in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e 62 d.lgs. n. 546/92», la ricorrente ribadisce che la prescrizione del diritto al rimborso era stata interrotta a seguito dell'impugnazione proposta avverso tutti i rilievi contenuti nell'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva rettificato talune componenti negative del reddito esposte dalla Banca nella dichiarazione dei redditi, contestualmente riducendo il credito d'imposta Irpeg richiesto a rimborso, fino al passaggio in giudicato della sentenza che aveva definito tale giudizio.

Formula, pertanto, il seguente quesito di diritto: «In un caso in cui, come nella specie, una Banca abbia impugnato un avviso di accertamento con cui l'Ufficio ha rettificato il reddito dichiarato ai fini IRPEG ed ILOR da tale Banca, contestualmente riducendo le eccedenze d'imposta richieste a rimborso nella medesima dichiarazione rettificata con l'avviso di accertamento impugnato, chiedendone l'integrale annullamento; violi e falsamente applichi gli artt. 2935, 2943, 2945 e 2946 cod. civ. la sentenza di secondo grado che, come nella specie, ritenga che la suddetta domanda giudiziale non sia idonea, ai sensi dell'art. 2943 cod. civ., ad interrompere la prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca nei confronti dell'Erario in quanto il ricorso presentato dalla Banca non conterrebbe una diretta volontà di recupero degli importi sborsati; anziché ritenere che una domanda giudiziale con cui una Banca impugni tutti i rilievi contenuti in un avviso di accertamento volto a rettificare una dichiarazione dei redditi in cui era richiesta a rimborso un'eccedenza d'imposta ai fini IRPEG ed ILOR, sia idonea ad interrompere ai sensi dell'art. 2943 cod. civ. la prescrizione del diritto di credito relativo a detta eccedenza e che, a seguito di tale domanda giudiziale, e pertanto inizi a decorrere un nuovo termine di prescrizione ai sensi dell'art. 2945 cod. civ. secondo comma, cod. civ. dal momento in cui è stata depositata la sentenza che definisce il giudizio instaurato con tale domanda, corrispondente al giorno in cui il diritto può essere fatto valere ai sensi dell'art. 2935 cod. civ.; con la conseguenza che l'istanza di rimborso su cui si è formato il silenzio rifiuto impugnato nel presente giudizio deve ritenersi essere stata presentata entro il termine di prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca in quanto proposto entro 10 anni dal momento in cui è passata in giudicato la sentenza che ha definito il giudizio avverso l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio ha rettificato la dichiarazione dei redditi nella quale dette eccedenze erano state richieste a rimborso».

4. Preliminarmente, va rilevato che l'art. 366-*bis* cod. proc. civ. non è applicabile nella fattispecie *ratione temporis*, trattandosi di disposizione abrogata dall'art. 47 della legge n. 69/2009, che si applica alle controversie nelle quali il provvedimento impugnato con il ricorso per cassazione è stato

pubblicato successivamente alla data di entrata in vigore della medesima legge.

5. La questione prospettata dalla parte ricorrente impone di esaminare preliminarmente il secondo ed il terzo motivo di ricorso, dovendosi verificare con priorità se, come dedotto nel ricorso per cassazione, il giudizio proposto avverso l'avviso di accertamento con cui è stata rettificata la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1986 presentata dalla Banca Popolare del Molise abbia determinato un effetto interruttivo della prescrizione del diritto al rimborso, eccepita dall'Agenzia delle entrate.

5.1. Il secondo ed il terzo motivo, che possono essere valutati congiuntamente perché strettamente connessi, sono fondati nei termini che di seguito si espongono.

5.2. Come riconosciuto dalla stessa Amministrazione anche in controricorso, l'istanza di rimborso deve ritenersi già proposta con la dichiarazione del 21 maggio 1987, presentata dalla Banca Popolare del Molise, nella quale era stato esposto il credito di imposta Irpeg, essendo stato ripetutamente ribadito da questa Corte che «In tema di imposte sui redditi, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non trova applicazione il termine di decadenza previsto dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, non occorrendo la presentazione di apposita istanza, in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, è posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria», restando quindi la relativa azione sottoposta al termine di prescrizione decennale (Cass., Sez. U, 7/02/2007, n. 2687; Cass., sez. 5, 27/03/2013, n. 7706; Cass., sez. 5, 25/10/2017, n. 25256; Cass., sez. 5, 14/03/2019, n. 7241).

Di conseguenza, costituendo l'indicazione nella dichiarazione di un credito di imposta già istanza di rimborso, «il corrispondente diritto alla restituzione può essere esercitato a partire dall'inutile decorso del termine di giorni novanta dalla presentazione dell'istanza contenuta nella dichiarazione su cui si forma il silenzio-rifiuto, impugnabile ex art. 19, comma, 1, lett. g), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, senza che sia necessario attendere la scadenza dei termini entro cui l'Amministrazione deve esercitare i propri

poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento vero e proprio, che non riguardano l'esercizio dei diritti del contribuente» (Cass., sez. 5, 15/10/2014, n. 21734; Cass., sez. 5, 4/04/2018, n. 10690).

5.3. In linea generale, occorre pure rammentare che ai sensi dell'art. 2934 cod. civ., ogni diritto, salvo specifiche eccezioni, si estingue per prescrizione quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge; la sospensione della prescrizione si caratterizza per la tassatività dei casi previsti dalla legge, non potendosi coerentemente riconoscere ipotesi di sospensione che non siano espressamente regolate dal codice civile o da altre norme speciali.

Al riguardo, secondo questa Corte (Cass., sez. 3, 4/06/2007, n. 12953), tutte le disposizioni, contenute nel codice o in altre leggi, che prevedono la «sospensione» della prescrizione integrano una disposizione di carattere eccezionale, a norma dell'art. 14 delle preleggi, non suscettibile di applicazione oltre i casi e i tempi in esso considerati.

5.4. Allo stesso modo, ai sensi dell'art. 2943 cod. civ., le cause di interruzione della prescrizione sono tassativamente indicate e di esse non è consentita una interpretazione analogica (Cass., sez. 2, 28/09/1994, n. 7898; Cass., sez. 2, 29/05/1998, n. 5302).

L'interruzione della prescrizione, in replica all'eccezione di prescrizione formulata dal debitore, configura una controeccezione, assimilabile alle eccezioni in senso stretto, e pertanto il controeccepiente ha l'onere non solo di provare i fatti su cui essa si fonda ma anche di dedurli, o quanto meno è necessario che essi siano implicitamente contenuti nelle argomentazioni difensive da lui sviluppate, non potendo l'esistenza di atti interruttivi essere rilevata d'ufficio dal giudice, neppure se la prova di essi è contenuta in documenti prodotti in giudizio (Cass., sez. 1, 12/07/2002, n. 10137; Cass., sez. 3, 12/09/2000, n. 12024).

Pertanto, in caso di contestazione sul maturarsi della prescrizione, quando il credito di cui si chiede il pagamento, e di cui viene eccepita la prescrizione dal debitore, sia costituito da una serie di poste contabili distinte, è onere del creditore dimostrare l'interruzione della prescrizione relativa alle singole poste e che l'atto, o gli atti di interruzione, fatti valere, si riferiscano

proprio a quelle poste, o a quelle ragioni di credito, e non ad altre (Cass., sez. 5, 26/09/2003, n. 14289).

5.5. Ai fini di cui all'art. 2943 cod. civ., non ogni domanda ha effetto interruttivo della prescrizione, perché la produzione di tale effetto, protraentesi fino al passaggio in giudicato della sentenza che definisca il giudizio decidendo il merito o eventuali questioni processuali di carattere pregiudiziale, può essere riconosciuta solo con riguardo a tutti i diritti da essa coinvolti o che si ricolleghino, con stretto nesso di causalità, al rapporto cui essa inerisce (Cass., sez. 1, 30/04/2008, n. 10966; Cass., sez. 1, 7/06/2013, n. 14427); siffatto effetto può, quindi, essere attribuito soltanto alla domanda con la quale la parte chiede il riconoscimento e la tutela giuridica del diritto di cui si eccepisca la prescrizione.

5.6. Nel caso di specie, secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata, la vicenda può essere così riassunta:

a) la dichiarazione con la quale la Banca Popolare del Molise ha esposto il credito di imposta Irpeg, chiedendone il rimborso, è del 21 maggio 1987 e si riferisce all'anno d'imposta 1986;

b) con l'avviso di accertamento riferito all'anno d'imposta 1986, l'Amministrazione finanziaria ha contestato alcuni rilievi ai fini Irpeg, rideterminando il reddito imponibile della contribuente e contestualmente accertando un credito Irpeg per un importo minore rispetto a quello dichiarato;

c) l'avviso di accertamento è stato tempestivamente impugnato dalla contribuente, che ha peraltro presentato, in virtù della legge 30 dicembre 1991, n. 413, dichiarazione integrativa al fine di definire il periodo di imposta accertato ed il contenzioso che ne è seguito è stato definito con la sentenza n. 41/01/1998 pronunciata dalla C.T.P. di Campobasso (prodotta unitamente al ricorso per cassazione - all. 3), che ha dichiarato parzialmente cessata la materia del contendere con riguardo alle poste oggetto di condono e accolto il ricorso «per il residuale contenzioso», riducendo per l'effetto l'eccedenza d'imposta Irpeg esposta nella dichiarazione dei redditi;

d) detta pronuncia, non impugnata nei termini di legge, è ormai divenuta definitiva.

5.7. La C.T.R. ha affermato che «la pendenza di un giudizio, avente ad oggetto l'accertamento dell'esistenza e dell'ammontare del debito d'imposta, non implica, né ingloba in sé quella volontà di recupero degli importi sborsati dalla Unicredit ed asseritamente non dovuti che risulta necessaria ai fini della interruzione della prescrizione del diritto al rimborso che occupa».

Così motivando, è incorsa nei denunciati vizi, poiché ha omesso di prendere in esame il fatto che la variazione dell'ammontare del debito di imposta, conseguente alla rideterminazione del reddito accertato con l'atto impositivo, ha comportato aritmeticamente anche la variazione dell'eccedenza d'imposta di cui la parte contribuente invocava il rimborso, essendo divenuto controverso il credito d'imposta per la differenza tra l'importo esposto nella dichiarazione e l'importo accertato nell'atto impositivo.

Infatti, l'avviso di accertamento n. 65/91, concernente l'anno d'imposta 1986, involgeva anche l'esistenza del credito d'imposta esposto nella dichiarazione relativa al medesimo periodo d'imposta, posto che i rilievi mossi, aumentando l'imponibile e riducendo correlativamente il credito d'imposta originariamente indicato dalla contribuente, veniva inevitabilmente ad incidere sull'ammontare complessivo dell'eccedenza da rimborsare.

Poiché, dunque, il giudizio proposto dalla Banca Popolare del Molise avverso l'avviso di accertamento n. 65/91 investiva l'atto impositivo nella sua interezza, se ne deve dedurre che la contribuente, chiedendone l'annullamento integrale, ha contestato l'esistenza e l'ammontare del debito d'imposta, come quantificato con l'atto impositivo, ed ha chiesto che venisse riconosciuto il rimborso del credito d'imposta Irpeg risultante a suo favore dalla dichiarazione dei redditi.

L'impugnazione dell'avviso di accertamento si configura, pertanto, come atto avente finalità conservativa del credito nella sua globalità soggetto all'ordinaria prescrizione decennale (cfr., in generale, in tema di azione revocatoria, nel senso che l'effetto interruttivo della prescrizione non consegue unicamente alla proposizione di un giudizio conservativo nel significato dell'art. 2943 cod. civ., ma alla proposizione di un giudizio di cognizione preordinato all'accertamento dell'inefficacia nei confronti del creditore dell'atto dispositivo posto in essere dal debitore, Cass., sez. 2,

25/05/1994, n. 5081; Cass., sez. 3, 18/01/2011, n. 1084; Cass., sez. 5, 14/03/2019, n. 7241), cosicché anche ad essa deve riconoscersi, ai sensi del quarto comma dell'art. 2943 cod. civ., effetto interruttivo della prescrizione, che non corre fino al momento in cui passa in giudicato la sentenza che definisce il giudizio.

Considerato che la sentenza della C.T.R. che ha definito il giudizio concernente l'impugnazione dell'avviso di accertamento n. 65/91 è stata depositata il 6 marzo 1998, risulta evidente che la prescrizione decennale, ex art. 2953 cod. civ., non poteva dunque dirsi maturata alla data di presentazione dell'istanza di rimborso, pervenuta all'Ufficio in data 10 gennaio 2007.

La Commissione regionale, ritenendo che maturata la prescrizione del diritto di credito, non ha fatto corretta applicazione dei superiori principi richiamati.

La fondatezza, nei termini sopra esposti, dei mezzi di esame rende superfluo l'esame del primo motivo di ricorso, che va, pertanto, dichiarato assorbito.

6. La decisione impugnata deve, pertanto, essere cassata, con rinvio alla competente Commissione regionale che, attenendosi ai suddetti principi, dovrà procedere a nuovo esame, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

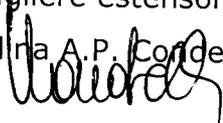
P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il terzo motivo e dichiara assorbito il primo motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Molise, cui demanda anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità

Così deciso nella camera di consiglio in data 3 novembre 2020

Il Consigliere estensore

Pasqualina A.P. Cordello

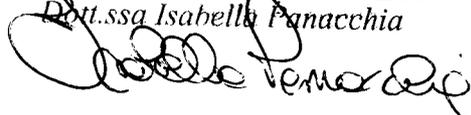


DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, **28 GEN. 2021**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Dott.ssa *Isabella Panacchia*



Il Presidente

Federico Sorrentino





CU
1871.21

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: diniego rimborso
ILOR, IRAP 1985

Composta da

dott. Federico Sorrentino	Presidente -	Oggetto
dott.ssa Rosita D'Angiolella	Consigliere -	R.G.N. 23433/2013
dott.ssa Pasqualina A. P. Condello	Consigliere Rel. -	Cron. 1871
dott. Marcello Maria Fracanzani	Consigliere -	UP 3/11/2020
dott. Giuseppe Nicastro	Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 23433/2013 R.G. proposto da UNICREDIT S.P.A., già Unicredito Italiano s.p.a., in qualità di incorporante di Banca Popolare del Molise s.p.a., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa, giusta delega a margine del ricorso, dall'avv. Gabriele Escalar, con domicilio eletto presso il suo studio in Roma, Viale Giuseppe Mazzini, n. 11

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, alla via Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende come per legge;

- controricorrente -

787
2020

Copia comunicata ai soliti dell'art 135 cpc

e

avverso la sentenza n. 50/02/12 della Commissione Tributaria regionale del Molise depositata il 13 luglio 2012

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 3 novembre 2020 dal Consigliere Pasqualina Anna Piera Condello;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale, dott. Stanislao De Matteis, che ha concluso chiedendo il rigetto del primo motivo di ricorso e l'accoglimento del terzo motivo di ricorso;

udito il difensore della parte ricorrente, avv. Gabriele Escalar;

uditi il difensore della parte controricorrente, avv. Emanuele Valenzano

FATTI DI CAUSA

1. In data 25 maggio 1989 la Banca Popolare del Molise soc. coop. a r.l. presentava dichiarazione dei redditi modello 760/89, relativa all'anno 1988, esponendo di avere maturato una eccedenza d'imposta ai fini Irpeg, di cui chiedeva il rimborso, e una eccedenza ai fini Ilor, che chiedeva di utilizzare in compensazione.

A seguito di avviso di accertamento n. 67/91, notificato alla società, con il quale l'Ufficio distrettuale delle Imposte dirette aveva contestato alcuni rilievi ai fini Irpeg, l'originario credito chiesto a rimborso veniva ridotto.

Entrata in vigore la legge n. 413 del 30 dicembre 1991, la Banca Popolare del Molise, avvalendosi della facoltà prevista dagli artt. 32 e 38 di tale legge, presentava dichiarazione integrativa al fine di definire in via automatica il periodo d'imposta oggetto di accertamento. Successivamente proponeva ricorso avverso l'atto impositivo, chiedendone l'annullamento.

Con sentenza n. 39/01/1998, la Commissione tributaria provinciale di Campobasso dichiarava parzialmente cessata la materia del contendere e rigettava per il resto il ricorso.

La sentenza, impugnata dalla Banca del Molise, veniva confermata dalla C.T.R. del Molise con sentenza che diveniva definitiva per mancata impugnazione.

2. La società Unicredito Italiano s.p.a., quale incorporante della società Rolo Banca 1473 s.p.a., a sua volta incorporante della Banca Popolare del Molise s.p.a., non avendo l'Ufficio integralmente restituito la eccedenza Irpeg

chiesta a rimborso con la dichiarazione dei redditi mod. 760/89, in data 16 gennaio 2007 proponeva formale istanza di rimborso.

3. Formatosi il silenzio-rifiuto, la predetta Banca adiva la Commissione tributaria provinciale chiedendo il rimborso del credito Irpeg esposto in dichiarazione, unitamente agli interessi maturati.

Costitutosi in giudizio l'Ufficio – che eccepiva la prescrizione del diritto al rimborso azionato e deduceva che l'istituto di credito non aveva provato la titolarità del credito vantato – la società contribuente depositava memorie con le quali replicava che l'impugnazione avverso l'avviso di accertamento emesso per l'anno d'imposta 1988 aveva interrotto la prescrizione, ai sensi dell'art. 2943 cod. civ., posto che l'atto impositivo, accertando un maggior debito d'imposta, aveva rimesso in discussione la determinazione della eccedenza Irpeg chiesta a rimborso; eccepiva, pertanto, che il nuovo termine di prescrizione aveva ripreso a decorrere dal passaggio in giudicato della sentenza n. 69/03/2001 della C.T.R. di Campobasso che aveva definito quel giudizio, sicché l'istanza di rimborso del 16 gennaio 2007 risultava tempestivamente avanzata entro il termine di prescrizione decennale del diritto di credito.

La Commissione tributaria provinciale, con sentenza n. 240/03/2008, disattendendo l'eccezione di prescrizione, accoglieva il ricorso, ritenendo dovuto il rimborso del credito d'imposta oggetto di contestazione.

4. Interposto appello principale dall'Agenzia delle entrate ed appello incidentale dalla contribuente, con sentenza n. 50/2/2012, depositata il 13 luglio 2012, la Commissione tributaria regionale del Molise accoglieva il primo e rigettava il secondo.

Premesso che la soluzione della controversia era legata all'accertamento della intervenuta interruzione - o meno - della prescrizione del diritto azionato dall'Istituto di credito, osservava che tale interruzione non si era verificata, in quanto «la pendenza di un giudizio, avente ad oggetto l'accertamento della esistenza e dell'ammontare del debito d'imposta, non implica né ingloba in sé quella volontà di recupero degli importi sborsati dalla Unicredit ed asseritamente non dovuti che risulta necessaria ai fini della interruzione della prescrizione del diritto al rimborso che occupa»; riconosciuta la prescrizione,

riteneva infondato l'appello incidentale riguardante la decorrenza degli interessi maturati sulle somme chieste a rimborso.

5. Avverso la suddetta decisione, la Unicredit s.p.a., già Unicredito Italiano s.p.a., ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex art. 378 cod. proc. civ., cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

In prossimità dell'udienza pubblica, il Sostituto Procuratore Generale ha depositato conclusioni scritte in forma di memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la contribuente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 58, della legge n. 350 del 2003, in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e 62 del d.lgs. n. 546 del 1992, censurando la sentenza nella parte in cui i giudici di appello hanno accolto l'eccezione, sollevata dall'Ufficio, di prescrizione del diritto di credito da essa vantato.

Sostiene che l'art. 2, comma 58, l. n. 350 del 2003 sottrae all'Amministrazione finanziaria il diritto di eccepire la prescrizione dei diritti di credito vantati dai contribuenti relativi ad eccedenze d'imposta esposte nelle dichiarazioni dei redditi presentate sino al 30 giugno 1997 e, conseguentemente, impone, qualora tale eccezione sia stata sollevata, il rigetto della stessa da parte del giudice adito.

A sostegno di tale assunto richiama, in primo luogo, la risoluzione del 3 maggio 2005, n. 54/E – con la quale l'Agenzia delle entrate, dando risposta al quesito formulato, ha affermato che «in base alla *ratio* della norma si è del parere che l'art. 2, comma 58, della legge n. 350 del 2003 trovi applicazione anche nell'eventualità in cui la prescrizione del diritto al rimborso dei contribuenti sia già stata eccepita dall'Ufficio» – e nega che la norma invocata contenga un mero invito all'Amministrazione a non far valere la prescrizione, come ritenuto dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza del 7 febbraio 2007, n. 2687, posto che tale orientamento non risulta in linea con l'interpretazione che la Corte Costituzionale ha ritenuto conforme al dettato costituzionale.

In secondo luogo, evidenzia che la Corte Costituzionale, pronunciandosi sulla questione di legittimità costituzionale della disposizione normativa in esame, sollevata dalla Commissione provinciale di Milano, con la pronuncia n. 112 del 2013 ha riconosciuto che essa priva *tout court* l'Agenzia delle entrate della possibilità di eccepire la prescrizione in relazione ai rimborsi interessati dalla medesima disposizione.

Solleva, quindi, questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 58, della l. n. 350 del 2003 per violazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., osservando che:

a) la materia tributaria è coperta da riserva assoluta di legge e che in tale materia è imposto il rispetto del principio di capacità contributiva; di conseguenza una disposizione che rivolgesse un mero «invito» all'Agenzia delle entrate, lasciandola arbitra di decidere se rimborsare o meno imposte indebitamente versate, sarebbe in contrasto con tali principi ed assoggetterebbe i contribuenti ad un prelievo superiore a quello dovuto sulla base di mere scelte discrezionali dell'Amministrazione;

b) la mancanza di una preselezione a livello legislativo dei casi in cui far valere o meno la prescrizione implica una disparità di trattamento tra i contribuenti, posto che, a parità di condizioni, a taluni verrebbe garantita l'erogazione del rimborso e ad altri verrebbe, invece, negata;

c) l'interpretazione secondo cui detta disposizione costituirebbe un mero «invito» rivolto all'Agenzia delle entrate renderebbe tale disposizione *inutiliter data*, in quanto si limiterebbe a confermare l'esistenza di una facoltà (quella di non far valere la prescrizione) di cui l'Agenzia già dispone.

Formula, quindi, il seguente quesito di diritto: «In un caso in cui, come nella specie, in un giudizio avverso un silenzio rifiuto maturato su un'istanza di rimborso proposta da una Banca ed avente ad oggetto eccedenze di imposte richieste in restituzione nella dichiarazione Modello 760/89, l'Agenzia delle Entrate abbia sollevato l'eccezione di prescrizione del diritto vantato dalla contribuente; viola e falsamente applichi l'art. 2, comma 58, della legge n. 350 la sentenza di secondo grado che, come nella specie, ritenga fondata l'eccezione di prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca sollevata dall'Agenzia delle entrate; anziché ritenere di rigettare una tale eccezione da

parte dell'Amministrazione finanziaria in quanto inammissibilmente proposta in applicazione del citato comma 58 dell'art. 2 della legge n. 350 laddove dispone espressamente che l'Agenzia delle entrate provvede alla erogazione delle eccedenze di IRPEF e IRPEG dovute in base alle dichiarazioni dei crediti presentate fino al 30 giugno 1997, senza far valere la eventuale prescrizione del diritto dei contribuenti».

2. Con il secondo motivo censura la decisione impugnata per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.), deducendo che, diversamente da quanto ritenuto dai giudici di secondo grado, il giudizio relativo all'avviso di accertamento, con il quale era stata rettificata la dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 1988, ha interrotto il decorso della prescrizione del diritto al rimborso vantato per il fatto che in tale giudizio era sicuramente in contestazione anche la eccedenza per Irpeg chiesta a rimborso; se la Commissione regionale avesse tenuto conto della circostanza che la Banca Popolare del Molise aveva integralmente contestato l'atto impositivo, avrebbe dovuto riconoscere che oggetto di tale giudizio era senz'altro l'ammontare della eccedenza d'imposta chiesta a rimborso, posto che l'avviso ne aveva ridotto l'ammontare e che la Banca, chiedendo l'annullamento dello stesso avviso di accertamento, aveva richiesto che detta eccedenza fosse ripristinata nell'originario ammontare esposto nella dichiarazione dei redditi. Di conseguenza, in pendenza di tale giudizio, non era decorso il termine di prescrizione, in forza di quanto disposto dall'art. 2945 cod. civ.

3. Con il terzo motivo, rubricato «violazione e falsa applicazione degli artt. 2935, 2943, 2945, 2946 cod. civ., in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e 62 d.lgs. n. 546/92», la ricorrente ribadisce che la prescrizione del diritto al rimborso era stata interrotta a seguito dell'impugnazione proposta avverso tutti i rilievi contenuti nell'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva rettificato talune componenti negative del reddito esposte dalla Banca nella dichiarazione dei redditi, contestualmente riducendo il credito d'imposta Irpeg richiesto a rimborso, fino al passaggio in giudicato della sentenza che ha definito tale giudizio.

Formula, pertanto, il seguente quesito di diritto: «In un caso in cui, come nella specie, una Banca abbia impugnato un avviso di accertamento con cui l'Ufficio ha rettificato il reddito dichiarato ai fini IRPEG ed ILOR da tale Banca, contestualmente riducendo le eccedenze d'imposta richieste a rimborso nella medesima dichiarazione rettificata con l'avviso di accertamento impugnato, chiedendone l'integrale annullamento; violi e falsamente applichi gli artt. 2935, 2943, 2945 e 2946 cod. civ. la sentenza di secondo grado che, come nella specie, ritenga che la suddetta domanda giudiziale non sia idonea, ai sensi dell'art. 2943 cod. civ., ad interrompere la prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca nei confronti dell'Erario in quanto il ricorso presentato dalla Banca non conterrebbe una diretta volontà di recupero degli importi sborsati; anziché ritenere che una domanda giudiziale con cui una Banca impugni tutti i rilievi contenuti in un avviso di accertamento volto a rettificare una dichiarazione dei redditi in cui era richiesta a rimborso un'eccedenza d'imposta ai fini IRPEG ed ILOR, sia idonea ad interrompere ai sensi dell'art. 2943 cod. civ. la prescrizione del diritto di credito relativo a detta eccedenza e che, a seguito di tale domanda giudiziale, e pertanto inizi a decorrere un nuovo termine di prescrizione ai sensi dell'art. 2945 cod. civ. secondo comma, cod. civ. dal momento in cui è stata depositata la sentenza che definisce il giudizio instaurato con tale domanda, corrispondente al giorno in cui il diritto può essere fatto valere ai sensi dell'art. 2935 cod. civ.; con la conseguenza che l'istanza di rimborso su cui si è formato il silenzio rifiuto impugnato nel presente giudizio deve ritenersi essere stata presentata entro il termine di prescrizione del diritto di credito vantato dalla Banca in quanto proposto entro 10 anni dal momento in cui è passata in giudicato la sentenza che ha definito il giudizio avverso l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio ha rettificato la dichiarazione dei redditi nella quale dette eccedenze erano state richieste a rimborso».

4. Preliminarmente, va rilevato che l'art. 366-*bis* cod. proc. civ. non è applicabile nella fattispecie *ratione temporis*, trattandosi di disposizione abrogata dall'art. 47 della legge n. 69/2009, che si applica alle controversie nelle quali il provvedimento impugnato con il ricorso per cassazione è stato

pubblicato successivamente alla data di entrata in vigore della medesima legge.

5. La questione prospettata dalla parte ricorrente impone di esaminare preliminarmente il secondo ed il terzo motivo di ricorso, dovendosi verificare con priorità se, come dedotto nel ricorso per cassazione, il giudizio proposto avverso l'avviso di accertamento con cui è stata rettificata la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1988 presentata dalla Banca Popolare del Molise abbia determinato un effetto interruttivo della prescrizione del diritto al rimborso, eccepita dall'Agenzia delle entrate.

5.1. Il secondo ed il terzo motivo, che possono essere valutati congiuntamente perché strettamente connessi, sono fondati nei termini che di seguito si espongono.

5.2. Come riconosciuto dalla stessa Amministrazione anche in controricorso, l'istanza di rimborso deve ritenersi già proposta con la dichiarazione del 25 maggio 1989, presentata dalla Banca Popolare del Molise, nella quale era stato esposto il credito di imposta Irpeg, essendo stato ripetutamente ribadito da questa Corte che «In tema di imposte sui redditi, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non trova applicazione il termine di decadenza previsto dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, non occorrendo la presentazione di apposita istanza, in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, è posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria», restando quindi la relativa azione sottoposta al termine di prescrizione decennale (Cass., Sez. U, 7/02/2007, n. 2687; Cass., sez. 5, 27/03/2013, n. 7706; Cass., sez. 5, 25/10/2017, n. 25256; Cass., sez. 5, 14/03/2019, n. 7241).

Di conseguenza, costituendo l'indicazione nella dichiarazione di un credito di imposta già istanza di rimborso, «il corrispondente diritto alla restituzione può essere esercitato a partire dall'inutile decorso del termine di giorni novanta dalla presentazione dell'istanza contenuta nella dichiarazione su cui si forma il silenzio-rifiuto, impugnabile ex art. 19, comma, 1, lett. g), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, senza che sia necessario attendere la scadenza dei termini entro cui l'Amministrazione deve esercitare i propri

poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento vero e proprio, che non riguardano l'esercizio dei diritti del contribuente» (Cass., sez. 5, 15/10/2014, n. 21734; Cass., sez. 5, 4/04/2018, n. 10690).

5.3. In linea generale, occorre pure rammentare che ai sensi dell'art. 2934 cod. civ., ogni diritto, salvo specifiche eccezioni, si estingue per prescrizione quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge; la sospensione della prescrizione si caratterizza per la tassatività dei casi previsti dalla legge, non potendosi coerentemente riconoscere ipotesi di sospensione che non siano espressamente regolate dal codice civile o da altre norme speciali.

Al riguardo, secondo questa Corte (Cass., sez. 3, 4/06/2007, n. 12953), tutte le disposizioni, contenute nel codice o in altre leggi, che prevedono la «sospensione» della prescrizione integrano una disposizione di carattere eccezionale, a norma dell'art. 14 delle preleggi, non suscettibile di applicazione oltre i casi e i tempi in esso considerati.

5.4. Allo stesso modo, ai sensi dell'art. 2943 cod. civ., le cause di interruzione della prescrizione sono tassativamente indicate e di esse non è consentita una interpretazione analogica (Cass., sez. 2, 28/09/1994, n. 7898; Cass., sez. 2, 29/05/1998, n. 5302).

L'interruzione della prescrizione, in replica all'eccezione di prescrizione formulata dal debitore, configura una controeccezione, assimilabile alle eccezioni in senso stretto, e pertanto il controeccepiente ha l'onere non solo di provare i fatti su cui essa si fonda ma anche di dedurli, o quanto meno è necessario che essi siano implicitamente contenuti nelle argomentazioni difensive da lui sviluppate, non potendo l'esistenza di atti interruttivi essere rilevata d'ufficio dal giudice, neppure se la prova di essi è contenuta in documenti prodotti in giudizio (Cass., sez. 1, 12/07/2002, n. 10137; Cass., sez. 3, 12/09/2000, n. 12024).

Pertanto, in caso di contestazione sul maturarsi della prescrizione, quando il credito di cui si chiede il pagamento, e di cui viene eccepita la prescrizione dal debitore, sia costituito da una serie di poste contabili distinte, è onere del creditore dimostrare l'interruzione della prescrizione relativa alle singole poste e che l'atto, o gli atti di interruzione, fatti valere, si riferiscano

proprio a quelle poste, o a quelle ragioni di credito, e non ad altre (Cass., sez. 5, 26/09/2003, n. 14289).

5.5. Ai fini di cui all'art. 2943 cod. civ., non ogni domanda ha effetto interruttivo della prescrizione, perché la produzione di tale effetto, protraentesi fino al passaggio in giudicato della sentenza che definisca il giudizio decidendo il merito o eventuali questioni processuali di carattere pregiudiziale, può essere riconosciuta solo con riguardo a tutti i diritti da essa coinvolti o che si ricolleghino, con stretto nesso di causalità, al rapporto cui essa inerisce (Cass., sez. 1, 30/04/2008, n. 10966; Cass., sez. 1, 7/06/2013, n. 14427); siffatto effetto può, quindi, essere attribuito soltanto alla domanda con la quale la parte chiede il riconoscimento e la tutela giuridica del diritto di cui si eccepisca la prescrizione.

5.6. Nel caso di specie, secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata, la vicenda può essere così riassunta:

a) la dichiarazione con la quale la Banca Popolare del Molise ha esposto il credito di imposta Irpeg, chiedendone il rimborso, è del 25 maggio 1989 e si riferisce all'anno d'imposta 1988;

b) con l'avviso di accertamento riferito all'anno d'imposta 1988, l'Amministrazione finanziaria ha contestato alcuni rilievi ai fini Irpeg, rideterminando il reddito imponibile della contribuente e contestualmente accertando un credito Irpeg per un importo minore rispetto a quello dichiarato;

c) l'avviso di accertamento è stato tempestivamente impugnato dalla contribuente, che ha peraltro presentato, in virtù della legge 30 dicembre 1991, n. 413, dichiarazione integrativa al fine di definire il periodo di imposta accertato ed il contenzioso che ne è seguito è stato definito con la sentenza n. 69/03/2001 pronunciata dalla C.T.R. di Campobasso (prodotta unitamente al ricorso per cassazione - all. 3), che ha confermato la sentenza di primo grado che aveva dichiarato parzialmente cessata la materia del contendere con riguardo alle poste oggetto di condono e parzialmente rigettato il ricorso della contribuente con riferimento alle altre contestazioni, riducendo per l'effetto l'eccedenza d'imposta Irpeg esposta nella dichiarazione dei redditi;

d) detta pronuncia, non impugnata nei termini di legge, è ormai divenuta definitiva.

5.7. La C.T.R. ha affermato che «la pendenza di un giudizio, avente ad oggetto l'accertamento dell'esistenza e dell'ammontare del debito d'imposta, non implica, né ingloba in sé quella volontà di recupero degli importi sborsati dalla Unicredit ed asseritamente non dovuti che risulta necessaria ai fini della interruzione della prescrizione del diritto al rimborso che occupa».

Così motivando, è incorsa nei denunciati vizi, poiché ha omesso di prendere in esame il fatto che la variazione dell'ammontare del debito di imposta, conseguente alla rideterminazione del reddito accertato con l'atto impositivo, ha comportato aritmeticamente anche la variazione dell'eccedenza d'imposta di cui la parte contribuente invocava il rimborso, essendo divenuto controverso il credito d'imposta per la differenza tra l'importo esposto nella dichiarazione e l'importo accertato nell'atto impositivo.

Infatti, l'avviso di accertamento n. 67/91, concernente l'anno d'imposta 1988, involgeva anche l'esistenza del credito d'imposta esposto nella dichiarazione relativa al medesimo periodo d'imposta, posto che i rilievi mossi, aumentando l'imponibile e riducendo correlativamente il credito d'imposta originariamente indicato dalla contribuente, veniva inevitabilmente ad incidere sull'ammontare complessivo dell'eccedenza da rimborsare.

Poiché, dunque, il giudizio proposto dalla Banca Popolare del Molise avverso l'avviso di accertamento n. 67/91 investiva l'atto impositivo nella sua interezza, se ne deve dedurre che la contribuente, chiedendone l'annullamento integrale, ha contestato l'esistenza e l'ammontare del debito d'imposta, come quantificato con l'atto impositivo, ed ha chiesto che venisse riconosciuto il rimborso del credito d'imposta Irpeg risultante a suo favore dalla dichiarazione dei redditi.

L'impugnazione dell'avviso di accertamento si configura, pertanto, come atto avente finalità conservativa del credito nella sua globalità soggetto all'ordinaria prescrizione decennale (cfr., in generale, in tema di azione revocatoria, nel senso che l'effetto interruttivo della prescrizione non consegue unicamente alla proposizione di un giudizio conservativo nel significato dell'art. 2943 cod. civ., ma alla proposizione di un giudizio di

cognizione preordinato all'accertamento dell'inefficacia nei confronti del creditore dell'atto dispositivo posto in essere dal debitore, Cass., sez. 2, 25/05/1994, n. 5081; Cass., sez. 3, 18/01/2011, n. 1084; Cass., sez. 5, 14/03/2019, n. 7241), cosicché anche ad essa deve riconoscersi, ai sensi del quarto comma dell'art. 2943 cod. civ., effetto interruttivo della prescrizione, che non corre fino al momento in cui passa in giudicato la sentenza che definisce il giudizio.

Considerato che la sentenza della C.T.R. che ha definito il giudizio concernente l'impugnazione dell'avviso di accertamento n. 67/91 è stata depositata il 2 agosto 2001, risulta evidente che la prescrizione decennale non poteva dunque dirsi maturata alla data di presentazione dell'istanza di rimborso, pervenuta all'Ufficio in data 16 gennaio 2007.

La Commissione regionale, ritenendo maturata la prescrizione del diritto di credito, non ha fatto corretta applicazione dei superiori principi richiamati.

La fondatezza, nei termini sopra esposti, dei mezzi di esame rende superfluo l'esame del primo motivo di ricorso, che va, pertanto, dichiarato assorbito.

6. La decisione impugnata deve, pertanto, essere cassata, con rinvio alla competente Commissione regionale che, attenendosi ai suddetti principi, dovrà procedere a nuovo esame, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il terzo motivo e dichiara assorbito il primo motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Molise, cui demanda anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità

Così deciso nella camera di consiglio in data 3 novembre 2020

Il Consigliere estensore

Pasqualina A.P. Condello

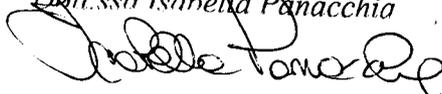


DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, **28 GEN. 2021**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Dott.ssa *Isabella Panacchia*



Il Presidente

Federico Sorrentino

