

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 2416 Anno 2021**

**Presidente: CIRILLO ETTORE**

**Relatore: CATALDI MICHELE**

**Data pubblicazione: 03/02/2021**

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

## **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n.13219/2014 R.G. proposto da:



AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio in Roma, Via dei Portoghesi, n. 12;

– *ricorrente* –

contro

████████████████████ s.r.l. (incorporante la ██████████ s.p.a., con socio unico, già ██████████ s.r.l.), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, per procura speciale, dall'Avv. ██████████, con domicilio eletto presso lo studio dell'Avv. ██████████, via ██████████;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 983/30/14, depositata il 25 febbraio 2014, notificata il 17 marzo 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 17 novembre 2020 dal Consigliere Michele Cataldi;

**Rilevato che:**

1. La ██████████, con socio unico, nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 1997, presentata nell'anno 1998, ha esposto la sussistenza di crediti d'imposta Ilor ed Irpeg.

Successivamente, il 16 febbraio 2010, la stessa contribuente ha inoltrato all'Ufficio di Bergamo 1 dell'Agenzia delle Entrate istanza di rimborso d'imposta relativa ai predetti crediti. Avverso il silenzio serbato dall'Ufficio su tale istanza, la contribuente ha poi presentato ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Milano, al fine di ottenere il rimborso dei medesimi crediti Ilor ed Irpeg, relativi all'anno d'imposta 1997.

L'Ufficio si è costituito in giudizio eccependo preliminarmente l'avvenuta prescrizione del diritto al rimborso, poiché l'istanza di

rimborso era stata presentata dopo la maturazione del termine decennale di cui all'art. 2946 cod. civ.

L'adita CTP, ritenendo fondata l'eccezione di prescrizione, ha rigettato il ricorso della contribuente.

2. La contribuente ha appellato la sentenza di primo grado dinnanzi la Commissione tributaria regionale della Lombardia che, con la sentenza n. 983/30/14, depositata il 25 febbraio 2014, lo ha accolto.

3. Avverso la sentenza d'appello ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio, affidandolo a due motivi.

La contribuente si è costituita con controricorso ed ha depositato memoria.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo l'Ufficio lamenta la violazione e la falsa applicazione degli artt. 2935 e 2946 cod. civ., nonché dell'art. 36-*bis* d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e dell'art. 38 d.P.R. 29 settembre 1973 n.602, in relazione all'art. 360, comma primo, num. 3 cod. proc. civ., per avere il giudice *a quo* ritenuto che il termine di prescrizione decennale del diritto al rimborso dei crediti d'imposta inizi a decorrere solo dal quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione nella quale gli stessi crediti da rimborsare siano stati esposti dalla contribuente, ovvero solo una volta che sia scaduto il termine entro il quale l'Ufficio avrebbe potuto procedere ad eventuali accertamenti e rettifiche.

2. Con il secondo motivo l'Ufficio lamenta la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma primo, num. 4 cod. proc. civ., per aver la CTR omesso di esaminare l'eccezione, ritualmente prospettata dall'Agenzia, relativa all'inammissibilità dell'appello della contribuente per difetto di specifici motivi di impugnazione, essendosi l'appellante contribuente limitata a riproporre le questioni già sollevate nel ricorso di primo grado.

2.1. Deve preliminarmente essere valutato il secondo motivo di ricorso, in quanto vertente su una questione pregiudiziale di rito e pertanto, ove si rivelasse fondato, assorbente rispetto al primo.

Il motivo è infondato.

Infatti, in generale, non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto della domanda o eccezione formulata dalla parte ( *ex plurimis*, Cass. 13/08/2018, n. 20718; Cass. 04/06/2019, n. 15255; Cass. 02/04/2020 n. 7662).

Nel caso di specie, il giudice *a quo*, accogliendo l'appello, ha implicitamente, ma inequivocabilmente, rigettato l'eccezione, che gli appellati avevano sollevato, d'inammissibilità del gravame, in ordine alla quale, pertanto, non è predicabile il vizio d'omessa pronuncia. Peraltro, come è stato anche recentemente puntualizzato da questa Corte con riferimento ad una fattispecie processuale analoga, «il mancato esame da parte del giudice, sollecitato dalla parte, di una questione puramente processuale, come quella dell'inammissibilità dell'appello proposto, non può dar luogo al vizio d'omessa pronuncia, il quale, in effetti, è configurabile con esclusivo riferimento alle domande di merito e non può assurgere, pertanto, a causa autonoma di nullità della sentenza, potendo profilarsi al riguardo una nullità (propria o derivata) della decisione - nella specie, però, non invocata - per la violazione di norme diverse dall'art. 112 c.p.c., in quanto sia errata la soluzione implicitamente data dal giudice alla questione sollevata dalla parte (Cass. n. 7406 del 2014; Cass. n. 14276 del 2017).» (Cass. 04/03/2020, n.6084, in motivazione).

Ebbene, anche nel caso qui *sub iudice* il ricorrente Ufficio censura soltanto l'asserita omessa pronuncia, e non anche l'ipotetica erroneità dell'implicito rigetto.

Inoltre, ove pure il ricorrente censuri (come non è accaduto nel caso di specie) la statuizione, sia pur implicita, di ammissibilità di un motivo

d'appello che, invece, assuma privo del requisito di specificità, ha l'onere di specificare, in ricorso, non solo le ragioni per cui ritiene erronea tale (sia pur implicita) statuizione del giudice di appello, ma deve anche riportare il contenuto del motivo di gravame sottoposto a quel giudice nella misura necessaria ad evidenziarne il preteso difetto di specificità, senza potersi limitare a tal fine a rinviare genericamente all'atto di appello (Cass. 04/03/2020, n.6084, cit., in motivazione), come invece ha fatto nel motivo in esame il ricorrente Ufficio.

Va infine rammentato, per completezza, che secondo la giurisprudenza di questa Corte, nel processo tributario la sanzione di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità dei motivi, prevista dall'art. 53, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, deve essere interpretata restrittivamente, in conformità all'art. 14 disp. prel. cod.civ., trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, l'effettività del sindacato sul merito dell'impugnazione (Cass., 15/01/2019, n. 707). Inoltre, anche la riproposizione a supporto dell'appello delle ragioni inizialmente poste a fondamento dell'impugnazione del provvedimento impositivo (per il contribuente) ovvero della dedotta legittimità dell'accertamento (per l'Amministrazione finanziaria), in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, le ragioni di censura siano ricavabili, seppur per implicito, in termini inequivoci (Cass., 20/12/2018, n. 32954).

3. Il primo motivo è fondato.

Infatti, in ordine alla specifica questione del *dies a quo* della prescrizione decennale del credito d'imposta esposto nella

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dichiarazione dei redditi dal contribuente, questa Corte ha già avuto modo di precisare che: « In tema di imposte sui redditi, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non trova applicazione, ai fini del rimborso del relativo importo, il termine di decadenza previsto dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, non occorrendo la presentazione di un'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. La relativa azione è pertanto sottoposta all'ordinario termine di prescrizione decennale, sulla cui decorrenza non incide né il limite temporale stabilito per il controllo c.d. formale o cartolare delle dichiarazioni e la liquidazione delle somme dovute, ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, né il limite alla proponibilità della relativa eccezione, posto dall'art. 2, comma 58, della legge 24 dicembre 2003, n. 350: la prima disposizione è volta infatti ad imporre un obbligo all'Amministrazione finanziaria, senza stabilire un limite all'esercizio dei diritti del contribuente, mentre la seconda contiene un mero "invito" rivolto agli uffici, non suscettibile di applicazione diretta da parte del giudice.» (Cass., Sez. U., 07/02/2007, n. 2687; conforme Cass. 27/03/2013, n. 7706, *ex plurimis*. Sulla circostanza che la domanda di rimborso o di restituzione del credito d'imposta maturato dal contribuente debba ritenersi già presentata con la compilazione, nella dichiarazione annuale, del quadro relativo al credito, si vedano altresì, *ex plurimis*, Cass. 12/09/2012, n. 15229; Cass. 22/02/2017, n. 4559; Cass. 07/09/2018, n. 21788).

Successivamente, questa Corte ha ribadito espressamente che è corretto identificare «con il giorno della dichiarazione dei redditi quello di decorso della prescrizione ai fini del diritto al rimborso del credito di imposta», argomentando che la giurisprudenza di legittimità «ha avuto modo di chiarire in più di una occasione (per tutte si veda Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9524 del 22/04/2009) che «Il termine stabilito nel

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis, entro il quale, l'Amministrazione Finanziaria deve provvedere alla liquidazione dell'imposta, ha natura ordinatoria secondo l'interpretazione, avente efficacia retroattiva, che ne ha dato la L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 28, comma 1. Ne consegue che il credito esposto in dichiarazione non si consolida con lo spirare del predetto termine o perché l'Amministrazione abbia ommesso di procedere ad accertamento e rettifica nel termine stabilito nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, così come il diritto al rimborso del contribuente non è sottoposto al termine di decadenza, contenuto nel D.P.R. 27 settembre n. 1973, n. 602, art. 38, ma esclusivamente all'ordinario termine di prescrizione decennale, ferma restando la facoltà dell'Ufficio di opporre eccezioni alla domanda di rimborso» (Cass. 23/07/2013, n.17903, in motivazione).

Nello stesso senso, con specifico riferimento all'irrilevanza, rispetto al preteso effetto di consolidamento del credito per rimborso d'imposta esposto nella dichiarazione, della scadenza del termine decadenziale entro il quale l'Amministrazione può procedere ad accertamento, questa Corte ha ritenuto che: «In tema di rimborso d'imposte, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio "quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum".» (Cass., Sez. U., 15/03/2016, n. 5069; conformi Cass. 31/01/2018, n. 239; Cass. 12/10/2018, n. 25464; Cass. 06/02/2019, n. 3404).

Da tale principio è stata quindi tratta la conferma che il decorso dei termini in questione non incida sul decorso del termine di prescrizione del credito: « In tema di rimborso di imposta, lo svolgimento senza rilievi del controllo automatizzato ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del

1973 non equivale a riconoscimento implicito del credito esposto in dichiarazione, potendo questo essere contestato anche dopo la scadenza dei termini per l'accertamento, sicché detto controllo non incide sul decorso del termine di prescrizione del credito.» (Cass. 13/03/2019, n. 7132, nella cui motivazione si rimanda alle citate Cass., Sez. U., 07/02/2007, n. 2687 e Cass., Sez. U., 15/03/2016, n. 5069).

Nell'ulteriore evoluzione di tale orientamento, al quale questa Corte intende aderire, è stato poi molto recentemente sottolineato che «alcuna disposizione fa divieto al soggetto, che ritenga di vantare un'eccedenza a credito, di far valere il proprio diritto negli ordinari termini di prescrizione e formulare istanza di rimborso, senza dover attendere lo spirare del termine fissato all'Amministrazione per l'accertamento ai sensi del d.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 43 (In tal senso già Sez. U. n. 2687 del 7/02/2007). Non sussiste, cioè, la necessità della preventiva scadenza dei termini entro cui l'Amministrazione deve esercitare i propri poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento vero e proprio: termini di decadenza volti ad imporre un obbligo interno all'Amministrazione, ma non a porre un limite all'esercizio dei diritti del contribuente. Tale esercizio è, come detto, coltivabile nei termini di prescrizione ordinari, come disposto, dall'art. 2946 cod. civ., la cui decorrenza, ex art. 2935 cod. civ., prende avvio dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere, salvo diversa disposizione di legge.» (Cass. civ. sez. trib., 03/03/2020, n.5796, in motivazione).

Nella stessa pronuncia, questa Corte ha altresì evidenziato le ragioni della non divisibilità dell'opposta tesi, che vorrebbe far decorrere i termini di prescrizione del diritto dallo spirare del termine entro il quale l'Ufficio può procedere ad accertamento o rettifica, rilevando che «La diversa tesi della controricorrente sembra derivare dalla impropria sovrapposizione di due istituti che si collocano su piani diversi e



separati: a) l'uno, relativo ai termini imposti all'Amministrazione per l'espletamento dell'attività di liquidazione, controllo formale e liquidazione, dettato dall'esigenza che la stessa vi provveda in tempi predefiniti, ponendo a tal fine un obbligo per la P.A. e non già un limite all'esercizio dei diritti del contribuente; b) l'altro, relativo al termine di prescrizione, rispondente all'esigenza che i rapporti giuridici si stabilizzino entro un termine definito, individuato nel decennio, onde evitare il protrarsi sine die di situazioni d'incertezza", con la conseguenza che laddove i due istituti venissero tra loro confusi si determinerebbe "un ingiustificato ostacolo di quattro anni alla possibilità di far valere il diritto al rimborso, che deve, invece, ritenersi esercitabile decorsi 90 giorni dall'istanza, nel silenzio dell'Amministrazione» (Cass. 03/03/2020, n. 5796, cit., in motivazione).

Si è altresì rilevato che «in tema di rimborso d'imposte, l'Amministrazione finanziaria potrebbe comunque contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi, anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio *quae temporalia ad agendum, perpetua ad exceptiendum*. Per cui, nell'ambito del giudizio volto ad ottenere il rimborso di imposte, è da escludere che, in assenza di contestazioni nei termini previsti dal d.P.R. n. 600 del 1973 artt. 36-bis e 43, i suddetti crediti debbano ritenersi definitivamente accertati. In altri termini, lo svolgimento senza rilievi dell'attività di controllo e accertamento non equivale a riconoscimento implicito del credito esposto in dichiarazione, potendo questo essere contestato anche dopo la scadenza dei termini per tali attività, che è da ritenere non incidano sul decorso del termine di prescrizione del credito» (Cass. 03/03/2020, n.5796).

Si pone quindi in contrasto con tale orientamento, condiviso da questo Collegio, la decisione della CTR, laddove determina il *dies a quo* della decorrenza della prescrizione del credito per rimborso, esposto nella dichiarazione, in coincidenza con la scadenza del termine decadenziale entro il quale l'Ufficio avrebbe potuto procedere ad accertare e rettificare il reddito del contribuente per il medesimo anno d'imposta. Né tale diversa interpretazione della CTR può ritenersi fondata in ragione della pronuncia, in essa richiamata, secondo cui « Qualora il contribuente abbia presentato la dichiarazione annuale, ai fini della imposta sui redditi, esponendo un credito di rimborso, la Amministrazione finanziaria è tenuta a provvedere sulla richiesta di rimborso, salvo diversa espressa previsione normativa, nei medesimi termini di decadenza stabiliti per procedere all'accertamento in rettifica. Diversamente, decorso il termine predetto, senza che sia stato adottato alcun provvedimento da parte della P.A., il diritto al rimborso esposto nella dichiarazione si cristallizza nell'"an" e nel "quantum", ed il contribuente potrà agire in giudizio a tutela del proprio credito nell'ordinario termine di prescrizione dei diritti, rimanendo preclusa all'Amministrazione finanziaria ogni contestazione dei fatti che hanno originato la pretesa di rimborso, salve le eccezioni volte a fare valere i fatti sopravvenuti impeditivi, modificativi, od estintivi del credito.» (Cass., Sez. U., 08/06/2012, n. 9339).

Infatti tale arresto - che si poneva in consapevole contrasto con l'indirizzo giurisprudenziale di legittimità preesistente, che già escludeva che il credito d'imposta esposto in dichiarazione si consolidasse con lo spirare del termine previsto dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, ovvero perché l'Amministrazione avesse ommesso di procedere ad accertamento e rettifica nel termine stabilito nel d.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 - è stato superato dalla citata Cass., Sez. U., 15/03/2016, n. 5069, e dalla conseguente evoluzione giurisprudenziale *ante* illustrata. Né, comunque, la pronuncia in questione, nel ribadire

che il contribuente potrà agire in giudizio a tutela del proprio credito nell'ordinario termine di prescrizione dei diritti, determinava univocamente anche il *dies a quo* dal quale computare la prescrizione.

3.1. Giova infine aggiungere che nella fattispecie in esame, relativa a dichiarazione presentata nel 1998, non può trovare applicazione l'art. 2, comma 58, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 che, in deroga alla disciplina generale, stabiliva che l'Amministrazione non opponesse la prescrizione in relazione alle istanze di rimborso di crediti esposti nelle dichiarazioni presentate fino al 30 giugno 1997 (sulla natura eccezionale di detta disposizione, insuscettibile d'interpretazione analogica, cfr. Cass. 21/04/ 2011, n. 9223; Cass. 27/02/2009, n. 4786). E comunque ( come rilevato dalla già citata Cass., Sez. U., 07/02/2007, n. 2687) la citata disposizione contiene un mero "invito" rivolto agli uffici, non suscettibile di applicazione diretta da parte del giudice.

3.2. Tanto premesso, nel caso di specie è pacifico che i crediti dei quali la contribuente chiedeva il rimborso erano maturati nell' anno d'imposta 1997 ed erano stati esposti nella dichiarazione dei redditi presentata nel 1998. Altrettanto pacifico è che l'istanza di rimborso della contribuente, sulla quale si è generato il silenzio dell'Amministrazione che ha legittimato la proposizione del ricorso introduttivo dinnanzi la CTP, è stata depositata presso l'Amministrazione il 16 febbraio 2010.

Pertanto, tra l'esposizione dei crediti nella dichiarazione del 1998 e la domanda di rimborso del 2010 è decorso il termine di prescrizione decennale (anche ove si tenga conto del termine, successivo alla prima, necessario alla formazione del silenzio—rifiuto impugnabile in sede giurisdizionale, in pendenza del quale il termine di prescrizione deve intendersi sospeso: Cass. 22/01/2018, n. 1543), come eccepito dall'Amministrazione.

La sentenza impugnata va quindi cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, il ricorso introduttivo del contribuente va deciso nel merito e rigettato.

4. Le spese del giudizio di merito si compensano e quelle del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il secondo motivo, accoglie il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo;

compensa le spese dei giudizi di merito e condanna la controricorrente al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro. 5.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17 novembre 2020.

Il Presidente

  
Dott. Ettore Cirillo