



PROCURA GENERALE
della Corte di cassazione

Sezioni Unite Civili
Udienza Pubblica del 22 giugno 2021

Ricorso R.G. 25961/2016; n. 5 del Ruolo
Rel. Cons. A. Perrino

Ricorrente: Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, rapp.ta e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

Resistente: Banca ***** s.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, quale incorporante di ***** s.p.a., elettivamente domiciliata in Roma, via F. Siacci n. 38, presso lo studio dell'avv.to G. ***** , rappresentata e difesa dall'avv. M. ***** giusta procura speciale a margine del ricorso.

Conclusioni del P.M. ex art. 23, comma 8-bis, d.l. n. 137 del 2020,
inserito dalla legge di conversione n. 176 del 2020

IL PROCURATORE GENERALE

Letti gli atti;

osserva

1. – La questione di massima di particolare rilevanza all'attenzione delle Sezioni Unite investe **l'unico** motivo di ricorso con cui l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione e la falsa applicazione dell'art. 10 d.lgs. n. 313 del 1997 e dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., avendo la CTR del Lazio respinto il suo appello osservando che il credito IVA (riportato nella dichiarazione dell'anno 1998 e chiesto a rimborso nell'anno 2007) si era ormai consolidato, sicchè non avrebbe potuto chiedersi l'applicazione dell'art. 10 cit., con ciò sospendendosi surrettiziamente, sulla base di un preteso mancato deposito della necessaria documentazione, i termini di accertamento del credito IVA già ampiamente scaduti.

2. – L’IVA è un’imposta a carattere periodico che comporta l’obbligo per il contribuente di esporre, tramite una dichiarazione annuale, gli elementi dai quali emerge la base imponibile su cui applicare l’imposta e, quindi, anche le eventuali somme a credito maturate nel periodo di riferimento nei confronti dell’Amministrazione. Il diritto di credito del contribuente trova, quindi, origine da una dichiarazione. L’eventuale credito che nasce dalla dichiarazione può essere oggetto di una domanda di rimborso ovvero può essere portato in detrazione o compensazione oppure può essere oggetto di una dichiarazione in rettifica della precedente.

Per quanto più specificatamente attiene alla richiesta di rimborso, occorre distinguere, in materia di IVA, tra il rimborso dell’imposta indebitamente versata e la rideterminazione dell’imposta per effetto del sistema applicativo del tributo, ipotesi quest’ultima oggetto della questione rimessa alle Sezioni unite e che ricorre quando risulta un credito d’imposta dalla dichiarazione annuale del contribuente a causa dell’eccedenza dell’ammontare detraibile rispetto all’imposta relativa alle operazioni imponibili¹.

2.1. – Come osservato dalla sezione remittente (punto 3.1.2. della motivazione), non par dubbio che la richiesta di documentazione del credito da parte dell’Amministrazione, essendo intervenuta in epoca successiva alla cd. cristallizzazione del credito, è **inidonea** a consentire una proroga del termine decadenziale già maturato (Cass. n. 4616 del 2014; Cass. n. 6788 del 2009).

Poiché la citata richiesta **pone in discussione l’esistenza stessa dell’eccedenza chiesta a rimborso**, le Sezioni Unite sono, dunque, chiamate a stabilire se, in materia di IVA, a seguito di domanda di rimborso dell’eccedenza di imposta, l’Amministrazione possa, anche successivamente al termine di decadenza di cui all’art. 57, comma 1, d.p.r. n. 633 del 1972, contestare l’esistenza del credito di imposta.

3. – L’art. 57 cit. disciplina il potere di accertamento in materia IVA e, in particolare, fissa i limiti temporali entro i quali esso può essere esercitato e oltre i quali l’Amministrazione incorre nella relativa decadenza.

La disposizione, inequivoca nel far decorrere il termine per l’accertamento in rettifica dall’anno in cui la dichiarazione è presentata, enuncia il cd. principio del consolidamento del criterio impositivo, in virtù del quale è precluso all’Amministrazione finanziaria, decorsi i termini di legge, procedere ad una diversa quantificazione dell’imposta dovuta, così come anche ad eventuali nuovi accertamenti e rettifiche, i quali possono avvenire solo entro la scadenza del suddetto termine.

L’ordinanza interlocutoria n. 15525 del 2020, **dopo** aver osservato che secondo l’orientamento (definito) tradizionale (da ultimo, Cass. n. 8810 del 2013; Cass. n. 16768 del 2016) il diniego di rimborso del credito IVA **soggiace** al termine

¹ Sono queste le situazioni nelle quali l’imposta, corrisposta in forza di obblighi legislativi in **anticipo** ed in **pendenza** del verificarsi del fatto imponibile, risulta di ammontare superiore all’imposta effettivamente dovuta.

di cui all'art. 57 d.p.r. n. 633 del 1972 se esso dipenda dalla contestazione della sussistenza dell'eccedenza detraibile indicata dal contribuente (Cass. n. 8460 del 2005; Cass. n. 17969 del 2013), mentre **non vi soggiace** se, pacifica tale sussistenza, vengano contestati i requisiti per l'accesso al rimborso contemplati dall'art. 30 d.p.r. n. 633 del 1972 (Cass. n. 194 del 2004; Cass. n. 29398 del 2008; Cass. n. 8642 del 2009; Cass. 8998 del 2014; da ultima Cass. n. 21665 del 2020), **osserva** che il menzionato orientamento **non** appare rispettoso del principio enunciato da Cass. SU n. 5069 del 2016, secondo il quale *“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”*, più recentemente richiamato da Cass. SU n. 16692 del 2017 (punto n. 8 della motivazione), là dove ha ritenuto che - in tema di cd. condono tombale - la preclusione dell'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria riguardi i soli debiti fiscali e non anche la sorte dei crediti d'imposta che il contribuente possa vantare nei confronti dell'Erario, crediti che restano soggetti all'eventuale accertamento da parte dell'Ufficio.

3.1. – Il principio espresso dalle Sezioni Unite nel 2016, sebbene pronunciato con riferimento alle imposte dirette (specificamente, con riferimento all'IRPEG) - e, come tale, ripreso anche dalla giurisprudenza successiva (si vedano, ad es., Cass. n. 3404 del 2019; Cass. n. 2392 del 2018; Cass. n. 15695 del 2017; Cass. n. 12557 del 2016; Cass. n. 10479 del 2016) - **è stato successivamente applicato anche in materia di IVA** (si veda, ad es., Cass. n. 3096 del 2019; Cass. n. 25612 del 2020), **così superandosi l'orientamento cd. tradizionale.**

3.2. – La sezione remittente è consapevole: (i) che il più recente orientamento si **pone il linea** con quello che consente al contribuente di eccepire, in ogni tempo, in sede contenziosa l'errore commesso con la dichiarazione fiscale, così da evitare che gli vengano richieste somme diverse da quelle effettivamente dovute, di tal che è del tutto ragionevole consentire che analoga eccezione possa proporre l'Amministrazione finanziaria in sede di rimborso, anche se siano scaduti i termini per l'accertamento, qualora il contribuente chieda il pagamento di crediti d'imposta inesistenti; (ii) che la previsione di una disciplina (tendenzialmente) unitaria per i rimborsi di tutti i tributi **risponde** ad esigenze di chiarezza e funzionalità di sistema.

Nonostante ciò, **pone** a fondamento della richiesta di revisione sostanzialmente **due** argomenti, uno ontologico e l'altro pratico:

a. – la specificità dell'IVA rispetto agli altri tributi interni, trattandosi di risorsa propria della UE, il cui funzionamento è regolato dal rispetto del principio di neutralità dell'imposta: concedere all'Amministrazione finanziaria di contestare in ogni tempo l'esistenza del credito potrebbe (a suo dire) determinare una lesione di tale principio, incidendo sul corretto funzionamento del meccanismo dell'assolvimento e della detrazione;

b. – la soluzione accolta da Cass. SU n. 5096 del 2016 finirebbe per procrastinare l'incertezza sull'esistenza dei crediti tributari (incertezza che proprio il termine di decadenza, diversamente previsto per le varie imposte, ha lo scopo di evitare, impedendo che il contribuente sia soggetto senza limiti di tempo all'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria) e, come segnalato in dottrina, ad incidere in maniera considerevole anche sulla circolazione di detti crediti, tra i quali quelli concernenti l'IVA sono sicuramente i più numerosi.

4. – Non pare che gli argomenti segnalati nell'ordinanza interlocutoria siano in grado di restaurare l'indirizzo cd. tradizionale.

L'obiezione basata solo sulla prospettazione (*sub* 3.2., b.) di una asserita conseguenza pregiudizievole dell'interpretazione non condivisa della norma non è concludente, poichè *adducere inconueniens non est solvere argumentum* (Cass. n. 20666 del 2019, Ccss. 17292 del 2019, 14667 del 2019; **le stesse Sezioni Unite hanno utilizzato il brocardo**: cfr. sent. n. 23469 del 2016; sent. 9741 del 2008).

D'altra parte, l'argomento **non è nuovo**.

Sono state, infatti, le stesse Sezioni Unite (sent. n. 5069 del 2016) a **dare atto** della disarmonia di sistema che si viene a creare allorché si consenta all'Amministrazione finanziaria di eccepire in ogni tempo, anche una volta decorso il termine di decadenza previsto dalla legge per l'esercizio del potere di accertamento, la inesistenza del credito tributario esposto in dichiarazione, con ciò escludendosi l'effetto di cristallizzazione o consolidamento dello stesso. Ciononostante hanno ritenuto **preferibile** la soluzione per la quale *“i termini decadenziali in questione sono apposti solo alle attività di accertamento di un credito della Amministrazione e non a quelle con cui la Amministrazione contesta la sussistenza di un suo debito”*, **in applicazione** *“del principio secondo cui “quae temporalia ad agendum perpetua ad excipiendum” (art. 1442 c.c.)”*.

Ciò all'evidenza perché, in tema di rimborso d'imposta, **non** è previsto - **né** dall'art. 38 d.p.r. n. 602 del 1973, **né** da altre disposizioni - l'onere dell'Amministrazione finanziaria di svolgere attività di rettifica della dichiarazione in cui è stato esposto il credito, sicché, anche in assenza di accertamenti nei termini di legge, **non** si consolida l'asserito diritto del contribuente **non** potendo assumere il mancato esercizio del potere accertativo il significato di “riconoscimento implicito” del credito².

Non è vero, quindi, come sembra ritenere la sezione remittente, che la preferenza sia stata espressa dalle Sezioni Unite *“**senza ulteriore specificazione”***, **essendo vero**, viceversa, che si è fatta applicazione in *subiecta materia* di un principio che nel diritto civile assume portata **generale**, non fosse altro perché, all'opposto, si eleverebbe a regola generale il criterio contrario *temporalia ad agendum et excipiendum*, cadendosi nella contraddizione di non accogliere un criterio perché assertivamente posto da una norma singolare ed affermarne un altro dettato da una norma altrettanto singolare (art. 1449, ult. comma, c.c.). L'**assorbenza** di tale argomentazione è tale da

² Così, invece, M. Miscali e M. Doglio, *Il decorso del termine di decadenza non consolida il credito chiesto a rimborso in dichiarazione*, in *Corr. trib.*, 2016, pag. 1713.

evitare di importunare delicati temi di teoria generale, che comunque confermerebbero la scelta effettuata in adesione alla **concezione dualistica** dell'azione e del diritto, sicché l'estinzione dell'azione **non** si comunica all'eccezione che, pertanto, può essere sempre opposta, indipendentemente dalla maturata decadenza dall'azione espressiva della potestà di uno Stato³.

Nemmeno è vero che Cass. 10653 del 2015 avrebbe messo in dubbio il carattere generale del principio di cui all'art. 1442 c.c., avendo molto più modestamente ritenuto il carattere speciale della previsione di cui all'art. 184, comma 2, c.c. e, dunque, l'inapplicabilità del principio generale posto dall'art. 1442 c.c. Del resto, nella giurisprudenza della Suprema Corte non v'è dubbio che la previsione dell'art. 1442, comma 4, c.c. sia di **chiusura** del sistema, tanto da essere applicabile non solo alle due ipotesi considerate nel comma 2, ma anche a tutti gli altri casi richiamati dal comma 3 (Cass. n. 6755 del 2003, Cass. n. 6542 del 1987).

Nemmeno è vero che il principio di diritto civile evocato nella sent. n. 5069 del 2016 ha una specifica *ratio* di economia processuale consistente nell'affrancare il soggetto potenzialmente pregiudicato da un vizio della volontà dall'onere di iniziare, proponendo azione di annullamento, un processo che potrebbe non doversi mai svolgere se anche la controparte si mostrasse disinteressata ad agire per l'adempimento dell'obbligazione contrattuale non adempiuta⁴. A tale riguardo è, infatti, sufficiente richiamare la previsione dell'art. 95, comma 1, l.fall che espressamente consente, in mancanza di un vizio di volontà, il rilievo *sine die* dell'eccezione revocatoria⁵.

4.1. – Apparentemente più consistente è l'argomento fondato sulla **specificità** dell'IVA (v. *sub* 3.2., a.). La suggestione posta dall'ordinanza interlocutoria **non** è, però, tale da indurre le auspiccate conseguenze.

Com'è noto, l'IVA è un'imposta che deve gravare sul consumatore finale. Il **principio di neutralità**, mirante a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA nell'ambito delle sue attività economiche, è garantito dal meccanismo della rivalsa (esercitabile dal fornitore soggetto passivo a condizione che abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'erario a titolo di imposta, interessi e sanzioni) e dal diritto di detrazione (esercitabile dal cliente soggetto passivo a condizione che abbia corrisposto quanto addebitatogli a titolo di rivalsa). Tale sistema **garantisce**, pertanto, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in tal senso, Corte

³ Lo stesso effetto può discendere anche valenza esclusivamente modificativa, che rende in tal caso, l'eccezione una fattispecie minore e ristretta, che vale solo come mero mezzo di difesa che deve poter restare pienamente esperibile dall'amministrazione tutte le volte in cui il presunto creditore fa valere il credito in danno dell'erario.

⁴ Così, invece, G. Frasoni, *La dichiarazione fra orientamenti amministrativi e giurisprudenziali*, in *Rass. Trib.*, 2016, p. 973.

⁵ Altre ipotesi di applicazione dello stesso principio si ritrovano negli artt. 1495 c.c., 1667, comma 3, c.c., 240 cod. nav., 855, comma 2, cod. nav., che riconoscono rispettivamente la possibilità di eccepire - quando è già prescritto il potere di far valere il diritto in giudizio in via principale - l'operatività della garanzia per vizi della cosa compravenduta, o della garanzia per vizi e per difformità dell'opera realizzata dall'appaltatore, della garanzia per vizi della nave o dell'aeromobile compravenduti.

Giust. sent. 13 marzo 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

Le peculiarità date dal fatto che si tratta di un tributo armonizzato **non** incidono, però, sull'applicazione dell'art. 57 d.p.r. n. 633 del 1972, conformandone gli esiti alla natura armonizzata dell'IVA, nel senso che il diniego di rimborso del credito IVA soggiace al termine di cui all'art. 57 D.P.R. n. 633 del 1972 se esso dipenda dalla contestazione della sussistenza dell'eccedenza detraibile indicata dal contribuente. Ad **uguali conclusioni** deve a maggior ragione giungersi nel caso in cui l'amministrazione contesti la stessa sussistenza degli stessi requisiti per l'accesso al rimborso contemplati dall'art. 30 d.p.r. n. 633 del 1972; in tale ipotesi, invero, la contestazione non influisce assolutamente sull'entità dell'imposta dovuta (che resta, quindi, fuori dalla discussione nella sua determinazione quantitativa) e, pertanto, non attiene assolutamente a profili accertativi dell'imposta stessa (che rimangono immutati e non discussi tra le parti) (cfr. Cass. n. 21665 del 2020, punto 4.2.1. della motivazione).

Infatti, secondo la giurisprudenza costante della Corte di Giustizia, il diritto di ottenere il rimborso delle imposte riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti ai singoli dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte. Lo Stato membro è, quindi, tenuto, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi **in violazione** del diritto dell'Unione.

In questo contesto, la domanda di rimborso dell'IVA **indebitamente** versata rientra nell'ambito del diritto alla ripetizione dell'indebitato, il quale, secondo costante giurisprudenza, è inteso a rimediare alle conseguenze dell'incompatibilità dell'imposta con il diritto dell'Unione, neutralizzando l'onere economico che ha **indebitamente** gravato l'operatore che, in definitiva, l'ha effettivamente sopportata (Corte Giust. sent. del 14 giugno 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punti 29 e 30, nonché giurisprudenza ivi citata).

Per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la possibilità di rettificare ogni imposta **indebitamente** fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede (Corte Giust. sent. dell'11 aprile 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

Di recente è stato anche precisato che *“Le disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013, nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale o a una prassi amministrativa nazionale che non consenta ad un soggetto passivo che abbia effettuato operazioni che in un momento successivo si sono rivelate rientrare nel regime dell'inversione contabile dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), di correggere le fatture relative a tali operazioni e di avvalersene mediante la rettifica di una precedente dichiarazione fiscale o mediante la presentazione di una nuova dichiarazione fiscale che tenga conto della correzione così*

*effettuata, ai fini del rimborso dell'IVA **indebitamente** fatturata e versata da tale soggetto passivo, per il motivo che il periodo per il quale dette operazioni sono state effettuate era già stato oggetto di una verifica fiscale al termine della quale l'amministrazione tributaria competente aveva emesso un avviso di accertamento che, non essendo stato contestato dal soggetto passivo in parola, era divenuto definitivo"* (Corte Giust. sent. del 2 luglio 2020, causa C-835/18).

4.1.1. – Il principio di neutralità dell'IVA **non** impone, però, di prevedere il principio *temporalia ad agendum et excipiendum*. **Non** richiede, cioè, l'imposizione di un termine anche per contestare l'esistenza stessa dell'eccedenza IVA chiesta a rimborso. In questa ipotesi, infatti, ciò che si contesta (da parte dell'amministrazione) è l'esistenza dell'indebito versamento, così che, **se** dovesse risultare non provata l'eccedenza, il principio di neutralità dell'IVA resterebbe salvo.

La Corte di Giustizia ha dichiarato, infatti, che le disposizioni della **sesta direttiva** 77/388 devono essere interpretate nel senso che esse **non** ostano ad una normativa nazionale in forza della quale il diritto alla detrazione dell'IVA può essere negato a soggetti passivi in possesso di fatture incomplete, anche qualora queste ultime siano completate mediante la produzione di informazioni dirette a dimostrare l'effettività, la natura e l'importo delle operazioni fatturate dopo l'adozione di una siffatta decisione di diniego (v., in tal senso, Corte Gius. Sent. dell'8 maggio 2013, Petroma Transports e a., C 271/12, EU:C:2013:297, punto 36).

Siffatta conclusione vale anche per quanto riguarda la **tredicesima direttiva** 86/560/CEE (Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità, in GU 1986, L 326, p. 40). Come si evince infatti dal suo articolo 3, paragrafo 1, gli Stati membri determinano le modalità per l'introduzione di una domanda di rimborso dell'IVA, compresi i termini, e impongono gli obblighi necessari per poter valutare la **fondatezza** di tale domanda.

4.1.2. – In questo quadro, va sottolineato che i crediti abbattano l'imposta netta e che, solo qualora siano eccedenti rispetto ad essa, generano importi da rimborsare.

È, dunque, il **principio di effettività** a suggerire la soluzione opposta a quella predicata dalla sezione remittente.

La Corte di Giustizia si è, infatti, interrogata sulla compatibilità con il diritto dell'Unione della fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia del contribuente sia dell'amministrazione interessata, ritenendo al fine tali termini non incompatibili solo quando tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, anche se, per definizione, lo spirare di detti termini comporta il rigetto, totale o parziale, dell'azione esperita (v., in tal senso, sent. del 14 febbraio 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punti 41 e 42 e giurisprudenza ivi citata).

4.1.3. – Il descritto sistema **non** lascia senza difesa il contribuente che ben può impugnare il rigetto della Amministrazione che non dia seguito all'istanza di rimborso,

ottenendo sul punto una pronuncia giudiziale a sé favorevole nel caso in cui **dimostri** la natura indebita del versamento IVA.

Si vuole dire, cioè, che ogniqualvolta risulti esclusa la natura indebita del versamento, **non** è dato rinvenire alcun contrasto col principio di neutralità.

Nel suo complesso, il descritto meccanismo ben si adatta, dunque, alle specificità dell'IVA, **garantendo** il principio di neutralità dell'IVA (solo) allorché risulti l'indebito versamento. **Non** a caso la tredicesima direttiva, non si applica “a) *agli importi dell'IVA che, conformemente alla legislazione dello Stato membro di rimborso, sono stati **indebitamente** fatturati?*” (art. 171, comma 3, lett. a).

Ciò, peraltro, è perfettamente conforme all'art. 1 del I Protocollo addizionale alla CEDU, essendo stato già stata ritenuta (**Cass. n. 25464 del 2018**) la consonanza del principio “*quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum*” con il citato art. 1, mirante a garantire tutela sul piano convenzionale ai soli crediti già accertati, nonché liquidi ed esigibili, ossia a quelli che possano ritenersi parte del patrimonio dell'individuo.

4.2. – L'**astuzia** di chi, impedita la decadenza, propone istanza di rimborso (nel termine di prescrizione) solo dopo il decorso del termine per l'accertamento sì come fissato dall'art. 57 cit. **non** merita di essere tutelata

Ed è appena il caso di rilevare che l'esigenza di evitare **frodi** è massimamente presente nell'art. 3, paragrafo 1, tredicesima direttiva 86/560/CEE, ivi leggendosi tra l'altro che “*Il rimborso di cui all'articolo 2, paragrafo 1, è concesso su domanda del soggetto passivo. Gli Stati membri determinano le modalità per l'introduzione della domanda, ivi compresi i termini, il periodo a cui la domanda deve riferirsi, il servizio competente a cui deve essere presentata e gli importi minimi per i quali può essere chiesto il rimborso. Essi stabiliscono anche le modalità del rimborso, ivi compresi i termini. Impongono al richiedente gli obblighi necessari per poter valutare **la fondatezza della domanda ed evitare le frodi...***”.

Ma l'**esigenza di evitare frodi** è sottesa anche alla modifica apportata dall'art. 10 d.lgs. n. 313 del 1997, che ha aggiunto al comma 1 dell'art. 57 d.p.r. n. 633 del 1972 la seguente disposizione: “*Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna*”.

4.2.1. – Per gli indicati motivi nemmeno è possibile invocare il **principio di certezza del diritto**.

Se è vero, infatti, che questo principio esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (Corte Giust. 21 giugno 2012, Elsacom, C 294/11, EU:C:2012:382, punto 29 e la giurisprudenza ivi citata), **è altrettanto vero** che l'incertezza sull'esistenza dei

crediti tributari (sulla quale fa leva l'ordinanza interlocutoria: v. punto n. 6.3.4. della motivazione) verrebbe a determinarsi per il comportamento dello stesso contribuente che per colpa o per "dolo" ha inteso procrastinare la presentazione dell'istanza di rimborso.

Riprendendo un discorso avviato nel precedente § 4, l'effetto estintivo (a garanzia della certezza del diritto) dipendente dall'inerzia nel tempo non può che riguardare l'azione dell'amministrazione, **ma** mai l'eccezione, per la quale impropriamente si parla di prescrittibilità o imprescrittibilità, dovendosi invece, come correttamente fa il legislatore negli artt. 1442 e 1443 c.c., parlare di opponibilità o inopponibilità dell'eccezione al contribuente che agisce per ottenere il rimborso del credito rispetto al quale l'amministrazione non può procedere con un accertamento in rettifica per l'intervenuta decadenza *ex* art. 57 d.p.r. n. 633 del 1972.

È chiaro che trattandosi di una eccezione, la possibilità di farla valere esiste **solo dopo** che è stata proposta una domanda di rimborso, ma deve essere altrettanto chiaro che non viene in considerazione affatto una inerzia - elemento fondante della decadenza - dell'amministrazione successiva alla domanda di rimborso.

L'amministrazione, cioè, ha perso la possibilità di notificare l'avviso di rettifica o di accertamento per non averlo fatto nel termine previsto dall'art. 57 cit., ma tale inerzia è cessata dopo la proposizione della domanda di rimborso per il fatto che ha messo in discussione la stessa eccedenza IVA chiesta a rimborso, senza la quale, evidentemente, il problema in esame non si porrebbe affatto.

Non è il caso, quindi, di cercare di individuare un *dies a quo* per la decorrenza della "prescrizione" dell'eccezione di insussistenza del credito⁶. Il discorso va, piuttosto, spostato **sul piano dell'interesse**, e sotto questo profilo si deve tenere distinto l'interesse all'accertamento da quello all'eccezione, che **sorge soltanto** quando il contribuente formula la domanda di rimborso. È quest'ultima, infatti, a determinare l'occasione per proporre l'eccezione agganciata all'interesse sostanziale giuridicamente protetto da far valere per tale via.

Con il che risulta rispettato anche il **principio di proporzionalità** (v. arg. *ex* Corte Giust. sent. del 26 aprile 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punti 48 e 49, secondo cui il legislatore nazionale ha la possibilità di corredare gli obblighi formali dei soggetti passivi di sanzioni tali da incoraggiare questi ultimi a rispettare detti obblighi al fine di assicurare il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, e che, pertanto, una sanzione amministrativa pecuniaria può essere applicata nei confronti di un soggetto passivo la cui domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata derivi dalla sua stessa negligenza).

4.2.1.1. – Nel caso di contestazione del credito a rimborso, l'amministrazione **non** procede al riscontro dei crediti, ma dei debiti. Non trattandosi, quindi, di ripresa di un credito fiscale, la contestazione **non** ha, neppure sostanzialmente, la natura di

⁶ *Dies a quo* che si pretenderebbe di individuare nella data di presentazione della dichiarazione in cui è esposto il credito.

avviso di accertamento (che, pertanto, non viene procrastinato *sine die*⁷), che presuppone necessariamente una pretesa tributaria nuova⁸.

Non vertendosi in materia di accertamento, fuori fuoco sarebbe, perciò, il richiamo dell'art. 3, comma 3, l. n. 212 del 2000, secondo cui “*i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati*”, **così come** anche della sent. n. 280 del 2005, con cui la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 d.p.r. n. 602 del 1973, come modificato dal d.lgs. n. 193 del 2001, nella parte in cui non prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.p.r. n. 600 del 1973⁹. La decadenza, infatti, si riferisce - a differenza della prescrizione - alle potestà istruttorie ad esito delle quali l'Amministrazione accerta **l'esistenza di un credito** nei confronti del contribuente.

4.3. – Non da ultimo, meriterebbe migliore riflessione la stessa affermazione posta ad accentare la specificità dell'IVA, se è vero che proprio la Corte di Giustizia, partendo dal presupposto che la materia non è disciplinata dalla tredicesima direttiva, ha ritenuto che l'instaurazione di misure che fissano un termine, la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, che abbia omissso di rettificare fatture erranee o incomplete ai fini dell'esercizio del diritto al rimborso dell'IVA, deve essere disciplinata dal diritto nazionale, purché, da un lato, tale procedura **si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno** e a quelli fondati sul diritto dell'Unione (principio di equivalenza) e, dall'altro, essa non renda in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del menzionato diritto (principio di effettività) (v., per analogia, Corte Giust. sent. dell'8 maggio 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punto 46, e del 26 aprile 2018, Zabrus Siret, C 81/17, EU:C:2018:283, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

Ed è per questo che la soluzione auspicata dalla sezione remittente si **risolverebbe**, in definitiva, in una diversità di trattamento ingiustificabile in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., qualora si riconoscesse la diversità della sorte dei crediti a seconda della loro natura.

4.4. – In definitiva, la dedotta specificità dell'IVA **non** giustifica la sussistenza di differenti modalità di rimborso a **detrimento** di una disciplina (tendenzialmente) unitaria per i rimborsi di tutti i tributi rispondente ad esigenze di chiarezza e funzionalità di sistema, oltre che di “bilanciamento” delle posizioni della amministrazione finanziaria e quella del contribuente al quale è sempre consentito rettificare *in melius* la propria dichiarazione, anche una volta decorso il termine per

⁷ Così, invece, M. Antonini e M.L. Mariella, *Termine di consolidamento del credito tributario: prescrizione vs decadenza*, in *Corr. trib.*, 2018, pag. 379.

⁸ Come, viceversa, accadrebbe nel caso di svolgimento di attività di accertamento di un credito fiscale, a favore dell'amministrazione, **maggior**e di quello risultante dalla dichiarazione (cfr. Cass. n. 10479 del 2016).

⁹ Così, invece, C. Scalinci, *Quae temporalia ad agendum perpetua ad excipiendum: l'Amministrazione decaduta dal potere di accertare conserva la “facoltà” di contestare, “in via di eccezione”, il credito esposto in dichiarazione*”, in *Riv. dir. trib.*, supplemento *on line* 10 giugno 2016.

presentare l'istanza di rimborso, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico (al riguardo si rimanda alla giurisprudenza citata nei punti 6.2.1. e 6.2.2. dell'ordinanza interlocutoria).

5. – Poiché il credito chiesto a rimborso è contestabile in ogni tempo e il termine decadenziale riguarda solo il potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, è **fondato** l'unico motivo di ricorso, anche in ragione del mancato deposito, da parte della curatela fallimentare, della documentazione richiesta.

P.Q.M.

chiede che le Sezioni Unite, accolgano il ricorso. Conseguenze di legge.

Roma, data del deposito.

per il Procuratore Generale
Stanislao De Matteis, sostituto