

## Giurisprudenza

# Iva, richiesta di rimborso tardiva: la decadenza arriva d'ufficio

6 Dicembre 2011

Per l'Agenzia delle Entrate, il credito d'imposta è "estinto" se il contribuente invia la domanda, per la restituzione dell'eccedenza versata, fuori dai tempi stabiliti



La presentazione di una istanza di rimborso oltre il termine di decadenza previsto dall'articolo 21, comma 2, del Dlgs 546/1992 - eccezione rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, salvo il limite del giudicato interno - determina l'estinzione del credito.

Questo l'importante principio ribadito dalla Cassazione nella sentenza 25500 del 30 novembre, secondo cui le eccezioni a favore dell'Amministrazione finanziaria, a differenza di quelle poste a favore del contribuente, sono sempre rilevabili d'ufficio in quanto aventi a oggetto una materia indisponibile.

## La fase di merito

Il Fallimento di una società propone appello contro una decisione di primo grado che aveva rigettato il ricorso dallo stesso proposto avverso il silenzio/rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria a una istanza - presentata nel marzo del 2001 - di rimborso dell'Iva versata erroneamente in eccedenza per gli anni 1997 e 1998.

Il ricorrente sostiene che, nelle dichiarazioni presentate per gli anni 1995 e 1997, era stato portato, per errore, due volte in detrazione Iva, lo stesso importo e che si era inteso rimediare - nelle successive dichiarazioni relative agli anni 1997 e 1998 - mediante iscrizione di note di variazione, ai sensi dell'articolo 26 del decreto Iva (Dpr 633/1972).

A questo punto, l'esigenza di richiedere il rimborso era sorta, sempre a parere del Fallimento

appellante, soltanto nel corso di una verifica fiscale eseguita dalla Guardia di finanza, chiusa con un pvc emesso nel dicembre 2001 - cui era seguita l'emissione del relativo avviso di accertamento - nel quale, tuttavia, non si teneva conto delle variazioni operate nei periodi di imposta successivi.

Il giudice del gravame, in accoglimento dell'appello, condanna l'Erario al rimborso di quanto indebitamente percepito, a titolo di Iva per gli anni 1997 e 1998, al netto di quanto dovuto al Fisco dalla società ricorrente per imposta, interessi e sanzioni.

L'Amministrazione finanziaria ricorre in Cassazione avverso la pronuncia di appello ed eccepisce la violazione e falsa applicazione dell'articolo 21, comma 2, ultimo periodo, del Dlgs 546/1992 - secondo cui *"La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"* - nonché dell'articolo 2969 del codice civile, in base al quale *"La decadenza non può essere rilevata d'ufficio dal giudice, salvo che, trattandosi di materia sottratta alla disponibilità delle parti, il giudice debba rilevare le cause d'improponibilità dell'azione"*.

In sostanza, la difesa erariale sostiene, per un verso, che il rimborso di somme versate in eccedenza - o comunque non dovute - a titolo di Iva, è assoggettato al termine di decadenza di cui al citato articolo 21 e, dall'altro, che tale decadenza, qualora non rilevata dal giudice di merito e non eccepita dalla parte, è rilevabile *"ex officio"* in ogni stato e grado del giudizio, quindi anche nel giudizio di legittimità, con l'unico limite costituito dal giudicato interno.

### **La decisione della Cassazione**

La Corte suprema ritiene fondate entrambe le doglianze e accoglie il ricorso, esaminando, come prima, l'eccezione sulla rilevabilità d'ufficio della decadenza della domanda di rimborso, in quanto questione pregiudiziale.

La fattispecie sottoposta all'esame dei giudici di merito, premette la Corte, aveva per oggetto l'impugnazione proposta dal Fallimento avverso il silenzio/rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria all'istanza di rimborso, presentata nel 2001, dell'Iva versata in eccedenza negli anni di imposta 1997 e 1998.

Al riguardo, la questione relativa alla decadenza del ricorrente dal diritto di richiedere il rimborso non è stata sollevata, né rilevata d'ufficio, in nessuno dei gradi di merito e viene dedotta per la prima volta all'attenzione della Corte di legittimità.

Sul punto, i giudici di piazza Cavour si allineano al consolidato orientamento giurisprudenziale, secondo cui *"in materia tributaria, la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dall'esercizio di*

*un potere nei confronti del contribuente, in quanto stabilita in favore e nell'interesse esclusivo del contribuente, in materia di diritti da questo disponibili, non può essere rilevata d'ufficio dal giudice, ma deve essere dedotta dal contribuente in sede giudiziale, mentre la decadenza del contribuente dall'esercizio di un potere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in quanto stabilita in favore di quest'ultima ed attinente a situazioni da questa non disponibili - perché disciplinata da un regime legale non derogabile, rinunciabile o modificabile dalle parti -, è rilevabile anche d'ufficio' salvo il limite del giudicato interno formatosi in conseguenza di una pronuncia esplicita o implicita assunta nel precedente grado di giudizio" (Cassazione, sentenze 14378/2009, 12386/2009, 1605/2008).*

In altri termini, secondo l'assunto della Cassazione, in ambito tributario - stante la possibilità per il contribuente di richiedere, entro un termine predeterminato, il rimborso di un tributo pagato per errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione fiscale - spetta al giudice la potestà di rilevare d'ufficio la decadenza quando essa si sia verificata in una materia sottratta alla disponibilità delle parti, intendendosi per tale, ai sensi dell'articolo 2969 del codice civile, non solo quella che riguarda diritti per loro natura indisponibili, ma anche quella disciplinata da un regime legale che esclude qualsiasi potere di disposizione delle parti, nel senso che esse non possono derogarvi, rinunciarvi o comunque modificarlo (Cassazione, sentenza 791/2011).

Pertanto, in materia fiscale, il regime relativo ai termini entro i quali il contribuente può proporre l'azione di rimborso del tributo indebitamente versato, rientra in quest'ambito applicativo - trattandosi di termini dettati per finalità d'interesse pubblico e di cui neppure l'Amministrazione può disporre - con la conseguenza che la decadenza in cui il contribuente sia incorso per mancato rispetto di uno di quei termini, è rilevabile d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, salvo il caso in cui sul punto si sia formato un giudicato interno.

Su quest'ultimo aspetto, continua poi la Corte suprema, *"...deve escludersi che, nel caso di specie, vi sia stata decisione esplicita sulla questione preliminare di merito (eccezione di decadenza dal diritto al rimborso IVA) e dunque la stessa, in quanto rilevabile di ufficio, può essere sollevata ed esaminata per la prima volta anche nel giudizio di legittimità", né tantomeno una decisione implicita, tenuto conto che "...il giudicato implicito si forma quando la questione risolta in modo esplicito sia collegata in modo indissolubile alla questione su cui il Giudice non si è pronunciato, sicché la statuizione contenuta nel dispositivo non possa configurarsi senza la decisione implicita della questione presupposta".*

Dopo aver accertato la rilevabilità d'ufficio nel giudizio di legittimità della decadenza dal diritto, in assenza di giudicato interno, la Cassazione passa all'esame della seconda doglianza.

In merito, la Corte suprema ricorda che il diritto al rimborso rappresenta una facoltà del contribuente il quale può determinarsi, in via alternativa, a chiedere il rimborso ovvero ad avvalersi della detrazione Iva, tenendo presente, tuttavia, che l'esercizio del diritto alla detrazione presuppone la effettiva debenza da parte del contribuente dell'imposta, mentre, nel caso di somma indebitamente versata, l'unico rimedio consentito è la presentazione della istanza volta a ottenere il diritto al rimborso (Cassazione, sentenza 21457 del 2009).

Ciò premesso, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva versata in eccesso segue le regole sue proprie, dettate dagli articoli 19 e 26 del Dpr 633/1972, mentre il diritto al rimborso è disciplinato dal successivo articolo 30, ma con riferimento alle sole ipotesi ivi espressamente previste.

Infine, in via residuale, per le altre ipotesi di indebito, si deve fare riferimento, in assenza di specifica disciplina dei termini di decadenza relativi alle istanze di rimborso, all'articolo 21, comma 2, del Dlgs 546/1992, che, come detto, stabilisce il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza in due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione (Cassazione, sentenza 16477/2004).

Applicando tali principi al caso di specie, il Collegio rileva che la decadenza biennale, di cui all'articolo 21, si era già compiuta al momento di presentazione della istanza di rimborso (marzo 2001), essendo insorto il credito di rimborso Iva negli anni 1997 e 1998. Al riguardo, continua la Corte, la tesi secondo cui il credito di imposta sarebbe sorto soltanto nel corso della verifica della Guardia di finanza nel 2001 *"...non trova riscontro: non risulta, infatti, e neppure è stato allegato, che le conclusioni della verifica fiscale concernenti la indetraibilità della imposta siano fondate su circostanze di fatto sopravvenute (alle quali debba ricondursi la insorgenza de credito restitutorio)..."*.

In sostanza, secondo il Collegio di legittimità, non è ravvisabile *"...un differente 'presupposto per la restituzione' tale da differire rispetto alla data del pagamento dell'indebito il 'dies a quo' di decorrenza del termine decadenziale..."*, individuato dall'articolo 21, per la insorgenza del diritto al rimborso.

di

**Marco Denaro**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/iva-richiesta-rimborso-tardiva-decadenza-arriva-dufficio>