Sentenza del 14/06/2019 n. 16001 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. I. PLC in liquidazione, insorge dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Pescara avverso il provvedimento di diniego parziale di rimborso del credito d'imposta sui dividendi percepiti da società residenti in Italia ai sensi della Convenzione tra Italia e Regno Unito, art. 10, par. 4, per evitare la doppia imposizione, ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 5 novembre 1990, n. 329. Più in dettaglio, all'esito di indagini disposte dalla Procura della Repubblica di Pescara attraverso la Guardia di Finanza, a fronte di una domanda di rimborso per complessivi Euro 44.255.894,41, venivano riconosciuti crediti per Euro 7.267.390,55, pari al 16,42% del totale, escludendo il diritto al rimborso per operazioni ritenute simulate e consistenti in un mero "prestito" di titoli ad altro soggetto in prossimità del c.d. stacco di cedola, perchè atte a far sorgere indebiti crediti d'imposta mediante intermediario abilitato a chiederne, appunto, il rimborso. Nelle more delle indagini la società aveva ottenuto la corresponsione del rimborso, l'amministrazione finanziaria, tramite il Centro operativo di Pescara, in sede di diniego, ha anche chiesto la restituzione della somma di Euro 37.914.969,01 aumentata degli interessi.

L'Amministrazione finanziaria, costituitasi in giudizio, contestava integralmente le tesi della società ricorrente sulla base delle risultanze della indagine della guardia di Finanza. La Commissione Tributaria di Pescara, in data 31.12.2009 pronunciava sentenza di rigetto n. 415 del 2009.

2. La società interponeva appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale che pronunciava con sentenza n. 992 del 24.05.2012, depositata in data 08.11.2009, con cui rigettava l'impugnazione.

6. Ricorre la società contribuente affidandosi a nove motivi di censura, cui controdeduce l'amministrazione finanziaria.

7. In prossimità dell'udienza la parte contribuente ha depositato rituale memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si lamenta l'illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui i giudici hanno affermato che il provvedimento di diniego parziale è stato emesso nel rispetto della procedura prevista dalla Convenzione Italia-UK, art. 10, paragrafo 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Dubita la ricorrente che l'Agenzia delle Entrate possa sviluppare un'attività

istruttoria e di recupero successivamente alla erogazione del credito d'imposta, poichè la Convenzione Italia-UK prevede che l'attività istruttoria debba essere effettuata prima della eventuale erogazione dei rimborsi.

Il motivo è infondato.

L'attività istruttoria ed il recupero delle somme rimborsate non trova la sua disciplina nella Convenzione Italia-UK contro le doppie imposizioni e che sul punto non è esaustiva. Essa, anzi, consente il riferimento ai principi generali di ripetizione di indebito entro l'ordinario termine decennale di prescrizione, che nella fattispecie non sono stati derogati.

Sarebbe, viceversa fuori dal sistema sostenere che, il rimborso, una volta erogato, precluda la successiva attività di restituzione delle somme erroneamente rimborsate.

2. Con il secondo motivo si lamenta l'illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui i Giudici hanno respinto l'appello della società in ordine alla nullità/illegittimità del provvedimento di diniego parziale per intervenuta decadenza dell'amministrazione finanziaria dall'esercizio dell'azione fiscale, per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 Dubita la ricorrente che l'attività di recupero di crediti di imposta indebitamente rimborsati, da parte della amministrazione finanziaria, sia soggetta al termine di prescrizione decennale ex art. 2946 c.c., ritenendo che, invece, alla stessa debba applicarsi il termine decadenziale previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, comma 1.

Il motivo è infondato.

Nell'ordinamento interno ed in quello convenzionale non vi è alcuna norma che preveda un termine di prescrizione o di decadenza per accertare l'infondatezza di una domanda di rimborso, nè può farsi applicazione analogica del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, che su tale punto rinvia al termine previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, commi 1 e 2. E', infatti, principio generale che nel diritto tributario tutti i termini devono essere espressamente previsti e, in mancanza, deve farsi applicazione della norma generale contenuta nell'art. 2946 c.c., che prevede il termine di prescrizione decennale. Tantomeno le norme citate possono trovare applicazione in via analogica o di interpretazione al caso in esame, poichè si è in presenza di una istanza di rimborso presentata da soggetto non residente e, dunque, di una fattispecie totalmente diversa da quella da esse disciplinata. Questa interpretazione è suffragata anche dalla Corte di Giustizia Europea che con la sentenza 11.06.2009 in C155/08 e C 157/08, anche in materia di accertamento dei redditi prodotti all'estero ha stabilito che "la fissazione di un termine di accertamento più lungo per i termini all'estero rispetto a quelli di provenienza nazionale è conforme al diritto comunitario", poichè, "l'interesse a preservare l'integrità delle entrate tributarie nazionali e la necessità di contrastare frodi fiscali, prevalgono sia sulla libertà di prestazione di servizi che sulla libera circolazione di merci".

D'altra parte, questa stessa Corte, con pronuncia a Sezioni Unite n. 5069 del 15.03.2016, in una fattispecie simile, ha chiarito che "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 contesti la sussistenza di un suo debito. Ancorchè simile soluzione susciti una

certa disarmonia nel sistema in quanto, decorso il termine per l'accertamento, alla Amministrazione viene consentito di contestare il contenuto di un atto del contribuente solo nella misura in cui tale contestazione consente alla Amministrazione di evitare un esborso e non invece sotto il profilo in cui la medesima contestazione comporterebbe la affermazione di un credito della Amministrazione. In sostanza, si tratta, per altro, di una applicazione del principio secondo cui "quae temporalia ad agendum perpetua ad excipiendum" (art. 1442 c.c.)." 3. Con il terzo motivo di ricorso si lamenta la illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui i Giudici hanno rigettato il motivo di appello afferente alla illegittimità del provvedimento impugnato derivante dall'impiego di uno strumento giuridico improprio, per violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 e art. 43, comma 1, della L. n. 241 del 1990, art. 1, comma 1, nonchè dell'art. 97 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; la società ricorrente, dubita che l'amministrazione finanziaria per procedere al recupero di somme precedentemente rimborsate, possa avvalersi di strumenti giuridici diversi dalla cartella di pagamento, essendo questo l'unico strumento normativamente previsto per tale attività.

Il motivo è infondato.

Il provvedimento impugnato è l'atto conclusivo del procedimento aperto a seguito dell'istanza di rimborso. Nella fattispecie presenta un contenuto complesso costituito dal diniego del rimborso e dalla richiesta di restituzione delle somme già indebitamente percepite e con esso l'amministrazione finanziaria ha accertato e determinato il credito per il cui recupero la stessa potrà poi agire. Sennonchè, in disparte la considerazione che la cartella di pagamento è l'atto che segue all'accertamento del credito dell'A.F., vi è che, rivolgendosi esso ad cittadino straniero, la successiva azione di recupero non può essere esercitata secondo le norme del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 e 43, che non sono applicabili agli stranieri, soprattutto per i limiti territoriali del concessionario alla riscossione e della stessa concessione alla riscossione.

4. Con il quarto motivo di ricorso si lamenta la illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui ha confermato, ritenendolo fondato nel merito, il provvedimento impugnato, per la applicazione del principio dell'abuso del diritto, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il motivo è inammissibile.

La ricorrente contesta il convincimento del giudice di merito circa il carattere fittizio dello scambio e restituzione dei titoli ed il suo carattere abusivo, in quanto teso ad ottenere il pagamento di un credito d'imposta non reale, in ragione dei tempi e dei modi di svolgimento delle operazioni. Si tratta di un accertamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità ove adeguatamente motivato. Ebbene nella sentenza impugnata, il giudice di merito ha dato compiutamente conto ed ha adeguatamente motivato le ragioni della sua decisione richiamando anche tutta l'attività e gli accertamenti compiuto dalla Guardia di Finanza, argomentando su di esse e sulle diverse prospettazioni della società ricorrente.

5. Con il quinto motivo di ricorso si lamenta la illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui ha confermato, ritenendolo fondato nel merito, il provvedimento impugnato, per omesso esame circa un punto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. La sentenza di appello avrebbe omesso di esaminare

che le operazioni contestate sarebbero state realizzate con parti terze, fatto che, se esaminato, avrebbe portato ad escluderne l'anomalia e, dunque, a ritenere che la condotta della società non era abusiva. La sentenza è, ritenuta, inoltre viziata, sempre in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per insufficiente motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, costituito, appunto dalla terzietà delle parti contrattuali.

Il motivo è inammissibile.

La società ricorrente richiede lo scrutinio di elaborati riferiti ai tempi e ai destinatari delle operazioni che, in quanto afferenti al merito della controversia, non sono sindacabili in sede di legittimità ove sorretti da adeguata motivazione. Come già osservato in precedenza, la sentenza da conto compiutamente e con motivazione dettagliata delle ragioni della decisione con il richiamo a tutta l'attività compiuta dalla Guardia di Finanza e sulle operazioni contestate e sui soggetti coinvolti.

6. Con il sesto motivo di ricorso si lamenta la nullità della sentenza impugnata nella parte in cui ha confermato, ritenendolo fondato nel merito il provvedimento impugnato, in relazione alle 91 istanza di rimborso non esaminate dalla Guardia di Finanza, rappresentative del 40,43% dei crediti chiesti a rimborso. La sentenza è ritenuta in parte qua viziata da violazione dell'art. 115 c.p.c., comma 1, nonchè dell'art. 1 c.p.c., comma 2 e dell'art. 36, comma 2, n. 4 e dell'art. 118 disp. att. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. I giudici di appello sarebbero incorsi error in procedendo, avendo essi omesso qualsiasi indicazione dei fatti sulla base dei quali hanno concluso la non spettanza di tutti i crediti d'imposta, laddove l'Ufficio avrebbe esaminato solo un campione, non rappresentativo, di 13 istanze di rimborso sulle 104 presentate dalla società.

Il motivo è inammissibile.

Anche sotto questo profilo la sentenza non è sindacabile da questa Corte, essendo sorretta da adeguata motivazione che dà conto dei fatti e delle ragioni posti a base della decisione.

7. Con il settimo motivo di ricorso, in via subordinata, si lamenta la nullità della sentenza in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per la parte in cui ha confermato, ritenendolo fondato nel merito, il provvedimento impugnato, in relazione a 91 istanze di rimborso non esaminate dalla Guardia di Finanza, rappresentative del 40,43% di tutti i crediti chiesti al rimborso. La sentenza sarebbe viziata avrebbe omesso l'esame di un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, vale a dire la struttura economico - finanziaria delle operazioni relative alle 91 istanze di rimborso non esaminate, per rispettive le percentuali dei crediti chiesti a rimborso. Subordinatamente, perchè recante una motivazione insufficiente in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

Il motivo è inammissibile.

La società ricorrente richiede ancora una volta lo scrutinio di elaborati circa la struttura delle operazioni che, in quanto afferenti al merito della controversia, non sono sindacabili in sede di legittimità ove sorretti da adeguata motivazione. E, la sentenza impugnata da conto compiutamente e con motivazione dettagliata delle ragioni della decisione con il richiamo alla

struttura economico-finanziaria dell'attività esaminata e delle relative percentuali di credito a rimborso.

8. Con l'ottavo motivo di ricorso si lamenta l'illegittimità della sentenza nella parte in cui ha confermato, ritenendolo fondato nel merito, il provvedimento impugnato in relazione alle 91 istanze di rimborso non esaminate dalla Guardia di Finanza, rappresentative del 40,43% dei crediti chiesti a rimborso, per violazione dell'art. 2729 c.c., comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La sentenza viene considerata illegittima per non aver fatto buon governo della disposizione dell'art. 2729 c.c., comma 1, avendo utilizzato un argomento presuntivo, implicito, privo del carattere di gravità, precisione e concordanza e, dunque, di capacità inferenziale per risalire dal fatto noto (la struttura economico-finanziaria essenziale delle operazioni esaminate dalla G.d.F.) al fatto ignoto (la struttura economico-finanziaria delle operazioni non esaminate dalla G.d.F.).

Il motivo è inammissibile.

Le doglianze della società, infatti, in quanto afferenti al merito della controversia, non sono sindacabili in sede di legittimità ove sorretti da adeguata motivazione. In presenza di elementi gravi e concordanti che conducono a ritenere il carattere abusivo della operazione, era onere della società ricorrente dimostrare che le operazioni alle quali si riferivano le istanze non specificamente esaminate non avessero i caratteri dell'abusività che erano stati individuati per le operazioni esaminate. Prova che avrebbe inciso sui risultati raggiunti dal giudice di merito, con motivazione che ha dato pienamente conto dei caratteri della precisione, gravità e concordanza degli elementi rilevanti ai sensi dell'art. 2727 c.c..

9. Con il nono motivo si lamenta la illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui i giudici hanno rigettato il motivo di appello afferente alla parziale illegittimità del provvedimento impugnato relativamente agli interessi legali applicati sul recupero dei crediti rimborsati, per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, comma 1 e dell'art. 2033 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Dubita la società ricorrente che nel caso di ripetizione di crediti d'imposta ritenuti non spettanti, si debba fare applicazione dell'art. 2033 c.c., invece che del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43.

Il motivo è infondato.

La richiesta di rimborso dell'amministrazione finanziaria che, in presenza di un abuso del diritto, mira ad ottenere la restituzione di una somma percepita non in buona fede, esclusa per le ragioni già esposte, l'applicabilità del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, rientra nella disciplina dell'art. 2033 c.c., che prevede anche il diritto a percepire gli interessi legali dal giorno dell'avvenuto pagamento e, nella fattispecie, dal di del rimborso non dovuto.

Il ricorso è, quindi, infondato e deve essere rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e vendono liquidate come in dispositivo.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente principale dell'ulteriore importo a titolo di

contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso.

Condanna la I. PLC in liquidazione, in persona del liquidatore e rappresentante pro-tempore, al pagamento delle spese del presente grado del giudizio in favore della Agenzia delle Entrate che liquida in Euro 40.000,00 oltre a spese prenotate a debito, cui si aggiunge il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma del D.P.R. n. 115 del 2002 cit., stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, il 13 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 14 giugno 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza