Sentenza del 22/02/2019 n. 5261 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - MODALITA' DI RISCOSSIONE - VERSAMENTO DIRETTO - RIMBORSI - TERMINI Erroneo rimborso di un credito di imposta - Termine per il recupero - Determinazione - Fondamento.

Massima:

Nell'ipotesi di erroneo rimborso di un credito di imposta indicato in dichiarazione, l'Agenzia delle entrate può procedere al recupero delle somme indebitamente corrisposte al contribuente, ai sensi dell'art. 43 del d.P.R. n. 602 del 1973, mediante notifica della cartella di pagamento, entro il trentuno dicembre del terzo anno successivo a quello di effettuazione del rimborso, anche ove non abbia iscritto a ruolo ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 i relativi importi.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. In data 10-8-2009 l'Agenzia delle entrate notificava alla Fondazione Cassa di Risparmio F. tramite Equitalia cartella di pagamento, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, e del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, per conseguire il rimborso di somme erogate il 20-11-2006 ed il 28-6-2007, con riferimento agli anni di imposta 1994 e 1995, disconoscendo il credito Irpeg, rispettivamente per Euro 284.795,35 ed Euro 240.294,72, per insussistenza di presupposti D.P.R. n. 601 del 1973, ex art. 6.

2. La contribuente presentava ricorso deducendo, tra l'altro, l'errata applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, e l'illegittimità della cartella per intervenuta decadenza, in quanto l'iscrizione a ruolo era avvenuta solo il 23-4-2009, quindi dopo circa 13/14 anni dalla presentazione delle dichiarazioni dei redditi, quando era decorso il termine quinquennale per effettuare l'accertamento.

3. L'Agenzia delle entrate rilevava che trattavasi non di avviso di accertamento, ma di diniego di rimborso e di recupero delle eccedenze versate.

4. La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso, non essendo applicabile alla fattispecie il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, dovendosi valutare la sussistenza dei presupposti di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, ed essendo comunque decorso il termine di decadenza per l'accertamento. Vi era stato poi il consolidamento del credito a seguito della mancata rettifica del reddito dichiarato ai sensi del D.P.R n. 600 del 1973, artt. 42 e 43.

5. La Commissione tributaria regionale rigettava l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate per intempestività della richiesta di rimborso, consolidamento del credito, e per inapplicabilità del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, costituente, peraltro, motivo nuovo.

6. Avverso tale sentenza proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

7. Resisteva con controricorso la società.

8. Restava intimata Equitalia s.p.a..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", in quanto non vi è stato il dedotto "consolidamento del credito" per la scadenza del termine quinquennale per notificare l'avviso di accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, effettuato D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis.

2. Con il secondo motivo di impugnazione l'Agenzia deduce "Violazione e falsa applicazione del disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, e del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", in quanto, a prescindere dalla considerazione che il richiamo al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, non è "nuovo", il credito di imposta non si è consolidato per la mancata rettifica e con l'avvenuto rimborso, sicchè il rimborso del credito è stato successivamente disconosciuto nel 2009, a seguito del sopravvenuto orientamento della giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione in tema di fondazioni bancarie. Il recupero è, quindi, avvenuto legittimamente ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 41, il 10-8-2009, entro tre anni dall'esecuzione del rimborso, nel novembre 2006 e nel giugno 2007.

2.1. Tali motivi, che possono essere trattati congiuntamente per evidenti ragioni di connessione, sono fondati.

2.2. Invero, la cartella di pagamento, redatta ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, inviata per provvedere al rimborso di quanto erroneamente pagato a titolo di credito di imposta è così motivata: "Somme dovute a seguito del controllo formale della dichiarazione modello 769/95 presentata per il periodo di imposta 1994 (1995) effettuato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis. Recupero D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 43, rimborso erogato in assenza dei requisiti D.P.R. n. 601 del 1973, ex art. 6, conforme Sent. Cass. Sez. Trib. SU 1476 dep. 22.1.09". 2.3. La mancata rettifica delle dichiarazioni dei redditi relative agli anni di imposta 1994 e 1995, con riferimento ai crediti di imposta indicati dalla società ai sensi del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, per le fondazioni bancarie, non ha comportato il consolidamento di tali crediti, come ritenuto dalla società e dalla Commissione regionale.

Infatti, per questa Corte, a sezioni unite, in tema di rimborso di 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. Civ., Sez. Un., 15 marzo 2016, n. 5069; Cass. Civ., sez. 5, 31 gennaio 2018, n. 2392; Cass. Civ., sez. 5, 17 giugno 2016, n. 12557).

2.4. Pertanto, trova applicazione il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, il quale prevede che "L'ufficio provvede mediante iscrizione a ruolo al recupero delle somme erroneamente rimborsate e degli interessi eventualmente corrisposti. La relativa cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di esecuzione del rimborso...". Di talchè, una volta acclarato che il credito di imposta vantato dalla società non si è consolidato a seguito della mancata rettifica delle dichiarazioni dei redditi entro il termine decadenziale previsto per l'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36 bis e 43, va applicato il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43.

Poichè i rimborsi sono stati effettuati il 20-11-2006 ed il 28-6-2007, la notifica della cartella per il recupero di quanto erroneamente rimborsato avvenuta in data 10-8-2009, è stata effettuata entro il termine triennale previsto dalla legge, sicchè il recupero è legittimo.

2.5. Si è anche affermato che la procedura per il recupero di rimborsi erroneamente effettuati dall'erario in favore del contribuente, prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 43, trova applicazione non solo quando il rimborso erroneo sia stato richiesto dal contribuente, ma anche quando sia stato disposto d'ufficio, ed in questo caso a nulla rileva che il rimborso sia stato effettuato in pendenza di accertamento (Cass. Civ., 12 novembre 2017, n. 23464).

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente si duole per "Insufficiente motivazione sul seguente fatto controverso ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, motivazione della cartella di pagamento", in quanto la Commissione regionale ha definito la cartella come "scarsamente motivata" in quanto farebbe riferimento esclusivamente al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis. Al contrario, la motivazione della cartella contiene il preciso riferimento all'oggetto della pretesa (somme dovute a seguito del controllo formale delle dichiarazioni dei redditi relativi agli anni 1994 e 1995), alla natura della pretesa (recupero ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43) ed alla giustificazione del recupero (rimborso erogato in assenza dei requisiti di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6).

3.1. Il terzo motivo è fondato.

Invero, la cartella di pagamento di cui si discute era congruamente motivata ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 2, in quanto redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligazione risultante dal ruolo. Nella specie, infatti, la cartella era così motivata: "Somme dovute a seguito del controllo formale della dichiarazione modello 769/95 presentata per il periodo di imposta 1994 (1995) effettuato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis. Recupero D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 43, rimborso erogato in assenza dei requisiti D.P.R. n. 601 del 1973, ex art. 6,

conforme Sent. Cass. Sez. Trib. SU 1476 dep. 22.1.09". Pertanto, vi era l'espressa indicazione del disconoscimento del credito di imposta erroneamente rimborsato, in assenza dei requisiti di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, interpretato in linea con la sentenza delle Sezioni Unite n. 1476 del 2009, in materia di riduzione del reddito irpeg per le fondazioni bancarie aventi determinati requisiti.

Sul punto questa Corte, in altra controversia, proprio in tema di recupero di rimborso di un credito di imposta, ha ritenuto che era correttamente motivata la cartella di pagamento che riportava: "recupero rimborso anno 2001 di Euro 24.721,00 per assenza dei requisiti di cui al T.U.I.R. n. 917 del 1986, art. 111 ter", in quanto "il semplice richiamo all'assenza dei requisiti di cui all'art. 111 ter T.U.I.R., soddisfaceva il requisito motivazionale richiesto per la cartella di pagamento" (Cass. Civ., 31 marzo 2017, n. 8374).

Al contrario, la Commissione regionale afferma, sia pure incidentalmente, che la cartella era "peraltro scarsamente motivata", senza indicare il percorso logico-argomentativo seguito per giungere a tale affermazione, mentre si evidenzia la completa e chiara motivazione della cartella, nei limiti di cui al richiamato D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 2.

4. Con il quarto motivo la ricorrente deduce la "Contraddittoria motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, in ordine al fatto decisivo delle date di erogazione dei rimborsi", avendo la Commissione regionale erroneamente fatto riferimento, quali date degli avvenuti rimborsi, al 1996 ed al 1997, anzichè al 20-11-2006 ed al 28-6-2007.

4.1. Tale motivo è infondato.

Trattasi, infatti, di mero errore materiale, in quanto la Commissione regionale nella parte narrativa della motivazione ha indicato correttamente che i rimborsi per gli anni 1994 e 1995 erano avvenuti, rispettivamente) il 20-11-2006 ed il 28-6-2007, mentre nel corpo della motivazione ha erroneamente affermato che i rimborsi per i due anni in contestazione erano avvenuti nel 1996 e nel 1997, ma ciò non ha inciso in alcun modo sulla decisione.

5. Con il quinto motivo l'Agenzia delle entrate si duole "In ulteriore subordine violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4", in quanto l'appello della Agenzia delle entrate non presentava i caratteri della novità, come argomentato dalla Commissione regionale, recando l'avviso di accertamento il riferimento specifico al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, in termini di "recupero", con riferimento alle somme per errore rimborsate alla società quale inesistente credito di imposta, a seguito della pronuncia delle Sezioni Unite della Cassazione in tema di riduzione del pagamento Irpeg per le Fondazioni bancarie prive di determinate caratteristiche.

5.1. Tale motivo è fondato.

Invero, già nella cartella di pagamento era chiaramente indicata la motivazione del provvedimento, fondata proprio sul disconoscimento del credito di imposta e sul recupero di somme erroneamente rimborsate ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, sicchè il motivo di appello non è connotato dal profilo della novità.

6. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità e si atterrà al seguente principio di diritto: "In caso di erroneo rimborso di credito di imposta del contribuente da parte della Agenzia delle entrate, questa può procedere al recupero delle stesse ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, mediante notifica della cartella di pagamento, entro il trentuno dicembre del terzo anno successivo a quello di esecuzione del rimborso, anche se non v'è stata iscrizione a ruolo dell'imposta liquidata ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, con disconoscimento del credito, nel termine di decadenza di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43".

La controversia non può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., come richiesto dalla ricorrente, in quanto sono necessari accertamenti di fatto, non consentiti in sede di legittimità, avendo le sentenze di legittimità invocate dalla Agenzia delle entrate, in tema di fondazioni bancarie, cassato le sentenze impugnate con rinvio alla Commissione regionale, proprio al fine di accertare la sussistenza dei requisiti per ottenere i benefici fiscali di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6.

P.Q.M.

In accoglimento dei motivi di ricorso primo, secondo, terzo e quinto, infondato il quarto, cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione, che si atterrà al principio di diritto enucleato nel paragrafo 6 e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 15 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 22 febbraio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza