Non è precluso il rimborso di somme non contenute nell'avviso di accertamento

di Roberta De Marchi

Pubblicato il 29 Novembre 2011

analisi di un contenzioso relativo ai condoni 2002 che potrebbe ripetersi in seguito alla definizione del liti pendenti in scadenza a novembre 2011

L'art. 39, c. 12, del D.L. luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, prevede la definizione delle liti fiscali di valore non superiore a 20.000 euro in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti alla data del 1° maggio 2011, dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme determinate ai sensi dell'art. 16della legge 27 dicembre 2002, n. 289.
In generale, possono essere definite le controversie aventi ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, ogni altro atto di imposizione, restando escluse le controversie non aventi natura di *"atti impositivi*".
Il valore della lite va individuato sulla base del tributo o maggior tributo accertato o, nel caso di impugnazione parziale, sulla base del tributo o del maggior tributo contestato, a prescindere dagli ulteriori sviluppi della controversia, con esclusione degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento.
Il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dai tributi in esso indicati. Per lite autonoma si intende quella relativa ad ogni singolo avviso di accertamento, provvedimento di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione. Se con il medesimo atto introduttivo del giudizio siano stati impugnati più provvedimenti, il valore della lite dovrà essere calcolato per ogni singolo atto in contestazione, così da rendere irrilevante l'eventuale riunione di più giudizi, in quanto il valore da considerare è sempre quello relativo alla lite inizialmente instaurata.
Avendo la definizione per oggetto il contenuto complessivo di ogni singola controversia, non è ammessa la definizione parziale, riferita cioè ad una sola parte (o imposta) della materia del contendere, così come circoscritta dall'atto introduttivo del giudizio, escluse le ipotesi in cui una lite autonoma ha per oggetto sia rapporti tributari definibili che rapporti non definibili.
Si definisce con soli 150 euro se il valore della lite non supera 2.000 euro, mentre per gli importi superiori, il costo dell'operazione è così composto:

- 10% del valore della lite in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria dello Stato nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite;

- 50% del valore della lite in caso di soccombenza del contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite;
- 30% del valore della lite nel caso in cui, alla medesima data, la lite penda ancora nel primo grado di giudizio e non sia stata già resa alcuna pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio.

Delineato brevemente il quadro normativo - sul punto, per i necessari approfondimenti, si rinvia alla circolare n. 48/E del 24 ottobre 2011, che ha sciolto tutta una serie di dubbi – analizziamo la recente sentenza della Cassazione n.22262 del 26 ottobre 2011 (ud. del 20 settembre 2011), sulla vecchia chiusura liti pendenti, che sicuramente però potrà essere di interesse anche per la nuova definizione.

La sentenza della Cassazione n. 22262/2011

Il processo

L'Agenzia delle Entrate ricorre nei confronti della società M.I.F. Spa per la cassazione della sentenza della CTR della Toscana che, confermando la sentenza di primo grado, ha accolto la domanda della contribuente di pagamento del "*credito per rimborso IRPEG esposto nella dichiarazione dei redditi per l'anno 1990*".

La CTR ha disatteso la tesi dell'Ufficio secondo cui il credito della contribuente per rimborso IRPEG 1990 si sarebbe estinto per effetto della presentazione della istanza di definizione di lite pendente avanzata dalla società M. ai sensi dell'art. 16 della L. n. 289 del 2002, con riferimento ad un avviso di accertamento IRPEG/ILOR 1990, alla stessa notificato nel 1993, con il quale il Fisco aveva ricostruito il reddito della contribuente ed aveva conseguentemente riliquidato l'ILOR (non riliquidando l'IRPEF solo in quanto il maggior reddito accertato risultava compensato da perdite degli anni pregressi).

Argomentava al riguardo la CTR che il disposto della L. n. 289 del 2002, art. 16, c. 5, per il quale "*la definizione non da comunque luogo alla restituzione delle somma già versate*", non riguarderebbe i rimborsi esposti in sede di dichiarazione dei redditi e non contestati dall'Ufficio.

Il ricorso in Cassazione dell'Amministrazione finanziaria

Il ricorso dell'Agenzia delle Entrate si fonda su tre motivi:

- col primo motivo, riferibile al vizio di omessa od insufficiente motivazione ex art. 360 c.p.c., n. 5, si censura la sentenza gravata laddove questa affermerebbe che oggetto dell'accertamento in relazione al quale era stata chiesta la definizione agevolata L. n. 289 del 2002, ex art. 16, sarebbe solo l'ILOR, non considerando le argomentazioni spese dall'Ufficio per evidenziare che tale accertamento - pervenendo alla ricostruzione del reddito della società per il 1990 - riguardava anche l'IRPEG e si era concluso senza riliquidazione dell'IRPEG solo perchè il maggior reddito accertato risultava compensato con perdite pregresse;
- col secondo motivo, riferibile al vizio di violazione di legge ex art. 360 c.p.c., n. 3, si deduce che la CTR avrebbe violato la L. n. 289 del 2002, art. 16, nel ritenere che il rimborso dell'IRPEG non fosse impedito dalla

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

definizione della lite pendente richiesta dalla contribuente ai sensi di detta disposizione, ancorchè l'avviso di accertamento oggetto di detta lite concernesse anche l'IRPEG;

- col terzo motivo, pur esso riferibile al vizio di violazione di legge ex art. 360 c.p.c., n. 3, si deduce che la CTR avrebbe violato la L. n. 289 del 2002, art. 16, anche sotto un ulteriore profilo, ritenendo che il divieto di restituzione previsto dal comma 5, di tale articolo riguardi solo le somme versate per il condono e non anche quelle versate a titolo di imposta.

La decisione

Giudicato inammissibile il primo motivo di ricorso, in quanto non pertinente alle argomentazioni svolte nella sentenza gravata, i giudici trattano congiuntamente il secondo e terzo motivo di ricorso, in quanto intimamente connessi, coi quali l'Agenzia delle Entrate assume che la presentazione della domanda di definizione di lite pendente, ex art. 16 della L. n. 289 del 2002, precluderebbe al contribuente la possibilità di ottenere, per gli anni e per le imposte oggetto dell'accertamento da cui sia derivata la lite, i rimborsi di imposta richiesti in sede di dichiarazione.

Richiamandosi a precedenti pronunce la Corte di Cassazione precisa che – "*sia con riferimento al condono di cui al D.L. n. 429 del 1982, convertito con la L. n. 516 del 1982 (Cass. nn. 195 e 15635 del 2004; 3163 del 1997; 3273 del 1996), sia con riferimento al condono di cui alla legge 289/02, tanto con riguardo alla disciplina dettata dall'art. 9 (v. Cass. nn. 3682 e 6504 del 2007, Cass. SSUU n. 14828 del 2008), quanto con riguardo alla disciplina dettata dall'art. 15 (Cass. n. 22559/08) - il condono pone il contribuente di fronte ad una libera scelta tira trattamenti distinti, che non si intersecano fra loro: o coltivare la controversia nei modi ordinari, conseguendo, ove del caso, i rimborsi di somme indebitamente pagate, oppure corrispondere quanto dovuto per la definizione agevolata, ma senza possibilità di ritiessi o interferenze con quanto eventualmente già corrisposto sulla linea del procedimento ordinano*".

Tale principio - invocato dalla difesa erariale e sul quale sostanzialmente si fondano anche i precedenti giurisprudenziali citati nel ricorso (Cass. n. 15995/00, reso con riferimento al condono di cui al decreto legge 564/94, convertito con la L. n. 656 del 1994, e Cass. nn. 7729/908 e 22767/08, resi con riferimento all'articolo 7 della legge 289/02) - non è tuttavia dirimente, per i giudici supremi, ai fini della soluzione della questione di diritto oggi all'esame della Corte, "*la quale si caratterizza perchè il rimborso chiesto dal contribuente concerne una imposta - nella specie, IRPEG - che, ancorchè contemplata nell'avviso di accertamento da cui era sorta la lite poi definita ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16, non aveva tuttavia formato oggetto di alcuna pretesa impositiva esercitata con detto avviso*".

Il comma 5 dell'articolo 16, della L. n. 289 del 2002, prevede per quanto qui interessa, che "… *la definizione non da comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorchè eccedenti rispetto a quanto dovuto per il perfezionamento della definizione stessa*".

Per la Corte, dalla lettera della legge ora trascritta emerge che "*la definizione della lite costituisce, al contempo, fatto estintivo del credito restitutorio del contribuente ("la definizione non da comunque luogo alla restituzione") e criterio di identificazione dei crediti restitutori investiti dalla vicenda estintiva ("quanto dovuto per il perfezionamento della definizione stessa")*".

Dal momento che "*l'oggetto della definizione si identifica con l'oggetto della lite, le imposte in relazione alle quali la definizione agevolata della lite estingue i crediti restitutori del contribuente si identificano in quelle per le quali sussiste una pretesa impositiva del Fisco contestata dal contribuente*".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Poichè l'oggetto della lite fiscale introdotto con il ricorso avverso un atto impositivo *"consiste nell'accertamento negativo del credito tributario azionato dal Fisco con l'atto impugnato – la lite fiscale introdotta dall'impugnativa di un avviso di accertamento nel quale siano state formulate pretese impositive in relazione ad alcune soltanto delle imposte ivi contemplate ha ad oggetto solo queste imposte e non anche quelle per le quali nell'avviso non sia stata formulata alcuna pretesa impositiva*".

Di tale assunto la Corte ne rinviene palese conferma nel disposto della L. n. 298/2002 - art. 3 lett. c, art. 16 -, laddove il valore della lite "*da assumere a base del calcolo per la definizione*" viene identificato nello "*importo dell'imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado*".

Per la Corte "*è infatti evidente che, se la somma da versare per chiudere la lite fiscale pendente va calcolata in una percentuale dell'importo preteso dal Fisco con l'avviso di accertamento impugnato, l'effetto di preclusione alle restituzioni può riguardare solo quelle imposte in relazione alle quali il Fisco abbia esercitato una pretesa, la pretesa sia stata contestata e, infine, il contribuente abbia effettuato un versamento per la definizione; mentre nessun effetto preclusivo può verificarsi in relazione alle imposte che, non avendo formato oggetto di pretese del Fisco, non hanno formato oggetto nemmeno di contestazioni in primo grado e, pertanto, non rilevano in alcun modo ai fini della determinazione della somma da versare per la definizione della lite fiscale*".

In definitiva è il seguente il principio affermato: "*la definizione della lite fiscale ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16, preclude al contribuente soltanto la restituzione delle somme versate per le imposte in relazioni alle quali l'avviso impugnato contenga una pretesa impositiva contestata e non preclude la restituzione delle somme versate per imposte che,pur contemplate nell'avviso, non abbiano formato oggetto di pretesa impositiva*".

Il principio esposto "*risulta suffragata proprio dalla giurisprudenza citata dalla difesa erariale, laddove si afferma (Cass. 7729/08) che il condono "elide la pretesa impositiva unitamente all'impugnazione del contribuente", in tal modo chiarendosi che gli effetti del condono operano nel perimetro segnato, da un lato, dalla pretesa impositiva dell'Ufficio e, dall'altro lato, dalla correlativa impugnazione del contribuente*".

29 novembre 2011
Roberta De Marchi

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D