

La verifica del credito d'imposta: quali termini? Sentenza C.T.R. Perugia n. 44 del 05-04-2012

di [Sentenze tributarie](#)

Pubblicato il 22 Settembre 2012

il trascorrere del termine per il controllo e la rettifica della dichiarazione dei redditi da parte dell'Amministrazione Finanziaria nell'inerzia della stessa, non vale di per se a rendere esigibile il credito d'imposta esposto in dichiarazione (C.T.R. di Perugia - sent. segnalata dal dott. Alfredo Quarchioni)

SENTENZA C.T.R. PERUGIA – N. 44-03-2012 del 05-04-2012 Sez.3 - R.G.A. 593/11

FATTI La **FCdRTeN**, difesa dai commercialisti Dott. Claudio Troiani e Dott.ssa Alexandra Chiari, **ricorre contro il diniego di rimborso per l'anno 1994**, notificato a mezzo posta in data 5/6/2002 dall'Agenzia delle Entrate di Terni. L'Ente, aveva richiesto infatti, con la dichiarazione dei redditi per il 1994, il rimborso IRPEG di £ 734.015.000 (€ 379.087) avendo ritenuto impropriamente nell'anno in questione, di dover assoggettare il suo reddito imponibile all'aliquota del 18% anziché a quella ordinaria del 36%, sulla base di quanto previsto dall'art. 6 comma 1 DPR 601/72 che prevede la riduzione al 50% dell'aliquota d'imposta per tutti quegli Enti che, tassativamente elencati, svolgono attività senza fini di lucro, in particolare nel campo dell'assistenza, beneficenza, ricerca scientifica, istruzione, etc. **Suddetta richiesta è stata sollecitata** successivamente dalla Fondazione Bancaria, con lettera racc.del **18/03/2002**. L'Agenzia ritenendo però che sotto la vigenza della L. 218/1990 (cosiddetta Legge Amato), sulla base anche di una dominante giurisprudenza confermata anche dalla Corte di Cassaz. SS.UU. n. 1576/2009, le attività svolte dalle fondazioni bancarie non presentassero le caratteristiche e i requisiti di quelle proprie di Enti non commerciali e quindi non ritenendo sussistere i presupposti per la pretesa riduzione dell'aliquota IRPEG, formulava atto di diniego del rimborso d'imposta per il 1994. **Con il ricorso la Fondazione**, chiede che venga dichiarata illegittima e priva di effetto la nota del diniego del rimborso ed in subordine dichiara l'Agenzia decaduta dal diritto di negare il rimborso medesimo. Sostiene *preliminarmente la nullità dell'atto* impugnato dal momento che la nota del diniego non reca l'indicazione del responsabile del procedimento così come dispone l'art.7 L.n°212/2000. *Ritiene altresì nullo il diniego di rimborso per intervenuta decadenza del diritto del diniego e del diritto di rettifica*, non essendo intervenuta entro il 31/12/2000 (art. 43 DPR n. 600/73) a notificare avviso di accertamento in rettifica

della dichiarazione per l'anno 1994 lamentando il ritardo con cui l'Agenzia ha provveduto a negare il diritto al rimborso, provvedimento intervenuto successivamente alla citata sentenza a Sez UU.n°1599 del 2009. **L'Agenzia delle Entrate, costituendosi in giudizio**, ritiene infondata in quanto superata l'eccezione sollevata dalla ricorrente circa la mancanza del responsabile del procedimento. Circa poi la richiesta di rimborso relativa all'anno 1994, insiste sulla mancanza dei requisiti per la pretesa delle agevolazioni sull'aliquota IRPEG da parte della Fondazione e che comunque, anche se sono decorsi i termini per notificare un avviso di accertamento, l'Ufficio può negare un rimborso non spettante, costituendo l'avviso di accertamento e il diniego di un rimborso atti di natura diversi, come si evince dall'art.16 DPR n°636/72, regolando quest'ultimo con disciplina autonoma. **I primi giudici, accoglievano il ricorso della ricorrente Fondazione**, ritenendo superato l'eccezione sollevata dalla ricorrente circa la nullità dell'atto per mancanza del responsabile del procedimento, ma riconoscevano che l'Ufficio, esprimendosi con il diniego tardivamente in data 05/06/2009 lasciando trascorrere il tempo utile per emettere un avviso di accertamento ex art.43 DPR 600/73, di fatto ha consentito il consolidamento del credito di imposta avendo implicitamente riconosciuto lo stesso. **Appellandosi avverso la sentenza l'Agenzia delle Entrate**, chiedeva con pubblica udienza e vittoria di spesa, la riforma della sentenza emessa ritenendo legittimo l'operato dell'Ufficio e il diniego del rimborso IRPEG del 2009. Afferma che la sentenza di primo grado si dimostra viziata per errata e falsa applicazione degli artt. 42 e 43 DPR 600/1973 avendo i giudici di prime cure erroneamente ritenuto che l'attività di controllo delle dichiarazioni sia analoga a quella di valutazione negativa della richiesta del rimborso di parte. Ravvisando l'anomalia del comportamento della Fondazione che a differenza, infatti, di altri periodi d'imposta per i quali ha impugnato il silenzio rifiuto sulle relative istanze di rimborso, l'Ufficio chiarisce innanzitutto, che il silenzio dell'Amministrazione finanziaria a decorrere dal momento della presentazione della dichiarazione che evidenzia il credito d'imposta, non può avere una connotazione di assenso alle richieste del contribuente, ma deve essere valutato come silenzio rifiuto, maturato decorsi i novanta giorni dalla richiesta, situazione ripetutasi anche dopo la produzione del sollecito dell'erogazione del rimborso nell'anno 2002 da parte della Fondazione. Sulla questione le numerose pronunce della Corte di Cassazione hanno disconosciuto il diritto alla restituzione d'imposta vantato dalla parte (Cassaz. sent. 3866/2010 e 3867/2010 aventi a oggetto, rispettivamente il silenzio-rifiuto per il 1997/98 e per il 1998/99). Osserva come già fatto nel ricorso, che la potestà di rettifica della dichiarazione dei redditi del contribuente è cosa ben diversa da quella di negare il diritto alla restituzione d'imposta e che se l'Ufficio, decorsi i termini per notificare un avviso di accertamento, non può più rettificare la dichiarazione, non perde comunque il potere - dovere di emettere un provvedimento di diniego di un rimborso non spettante, perché sarebbe comunque contra legem e determinato dalla mancanza di presupposti materiali. Se, dunque, il versamento delle maggiori imposte è stato eseguito sulla scorta del convincimento della spettanza dell'aliquota ridotta, sarebbe stato onere della Fondazione, che ha volontariamente adempiuto il pagamento di un tributo in misura che non riteneva spettante, produrre una

specifica istanza di rimborso secondo le modalità vigenti all'epoca dei fatti. Non essendo ciò avvenuto, si deve dedurre che la parte sia incorsa nella decadenza. **Si costituiva in giudizio la Fondazione**, chiedendo, l'inammissibilità e l'improcedibilità dell'appello dell'Agenzia delle Entrate di Terni e la conferma della sentenza impugnata. Eccepisce che l'appello dell'Ufficio Tributario è stato notificato irritualmente mancando nella relata di notifica, il giorno di notifica, rendendo inesistente la stessa e lo stesso atto di appello. In via subordinata deve comunque eccepirsi la inammissibilità e/o improcedibilità dell'appello principale rilevabile anche d'Ufficio stante la sua tardiva notifica alla Fondazione essendo per intervenuta decadenza dal diritto al diniego. Osserva che l'impugnato diniego da parte dell'ufficio è stato redatto in data 5/6/2000, soltanto successivamente alla pubblicazione della pronuncia della Cassazione che aveva cambiato orientamento sulla questione dell'applicazione dell'aliquota d'imposta agevolata 18% anziché di quella ordinaria del 36% e che però, ai sensi dell'art. 40 DPR n. 600 del 1973, l'ufficio tributario avrebbe dovuto procedere alla rettifica della dichiarazione dei redditi dell'anno 1994 mediante la notifica dell'apposito avviso di accertamento previsto dall'art. 42 e nei termini di cui all'art. 43 della stessa normativa e cioè entro 31/12/2000. L'Ufficio, non avendo proceduto ad alcuna delle predette operazioni di legge che avrebbero formalmente legittimato la negazione del rimborso conseguente, è ormai decaduto dall'azione, come espressamente previsto dall'art. 43 DPR 600/73. Fa osservare che il sollecito effettuato dalla Fondazione Bancaria alla Agenzia delle Entrate in data 18/03/2002, ha avuto solamente lo scopo di interrompere eventuali termini di prescrizione decennali dal diritto al rimborso del credito Irpeg scaturente dalla dichiarazione dei redditi 1994, aspetto che viene dall'Ufficio scambiato a suo favore, come nuova istanza di rimborso dalla quale far partire una serie di eccezioni al diritto di rimborso. Lamenta che l'Ufficio sostiene con tesi assurda che il rimborso d'imposta richiesto nel contesto della dichiarazione dei redditi deve intendersi "rifiutato" decorsi 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione nonostante che in tema di imposte dirette, il rimborso del credito scaturente dalla liquidazione dell'imposta operata dal contribuente in sede di formulazione della dichiarazione dei redditi e richiesto a rimborso, non soggiace alle norme dettate dall'art. 38 DPR n. 602/1973 e 19 D.Lgs. n. 546/1992 che regolano la procedura. Sostiene infine che i rimborsi, evidenziati nella dichiarazione come credito d'imposta sono regolati dall'art. 41 DPR n. 602 del 1973 il quale prevede il "rimborso d'ufficio" e quindi, né soggetto a domanda, né rifiutabile con il silenzio, non occorrendo la presentazione di un'apposita istanza. **MOTIVI DELLA DECISIONE DIRITTO** Il Collegio, esaminata la documentazione prodotta dalle parti e ascoltate le stesse in udienza, ritiene meritevole di riforma la sentenza appellata e l'accoglimento del diniego da parte dell'Ufficio, del rimborso richiesto dalla FCdRTeN. Innanzitutto occorre preliminarmente chiarire che le eccezioni preliminare di inammissibilità e improcedibilità dell'appello dell'Ufficio sollevata dalla difesa della FCdRTeN circa la irritualità e la inesistenza della notifica sono infondate. Suddetta eccezione deve essere respinta, perché destituita di fondamento, dal momento che l'Ufficio Tributario ha mostrato al Collegio giudicante in occasione dell'udienza, che la relata di notifica è avvenuta puntualmente in data 10 giugno 2011, senza prova contraria dell'appellato.

L'altra eccezioni sollevate nel ricorso dalla Fondazione bancaria e non riproposta in appello, circa la nullità dell'atto di diniego per mancanza del responsabile del procedimento, i giudici di prime cure hanno fornito valida risposta, sulla quale il Collegio concorda, ritenendola altrettanto infondata. Passando ad esaminare gli altri aspetti di diritto in merito alla possibile decadenza del rimborso negato sollevata dalla difesa della Fondazione va osservato che l'Amministrazione Finanziaria appellante, deduce che la Commissione Tributaria Provinciale nella sentenza ha errato nel ritenere che il solo fatto che la dichiarazione dei redditi non sia stata rettificata entro il termine previsto dall'art. 36 bis D.P.R. n. 600/1973 e neanche entro quello previsto dall'art. 43 del medesimo decreto valga a consolidare il credito esposto in dichiarazione, a rendere esigibile un credito in realtà non spettante per mancanza dei presupposti sostanziali del medesimo. **A dire dell'Amministrazione Finanziaria appellante** il rimborso, anche una volta trascorsi i termini suddetti senza che sia intervenuto accertamento e rettifica, può avere luogo soltanto a fronte di un credito effettivamente spettante per la sussistenza dei presupposti sostanziali del medesimo, non potendo l'Amministrazione Finanziaria essere costretta, a causa di un comportamento omissivo in sede di controllo, a "rimborsare", al contribuente, una somma in realtà non spettante. **Il motivo è fondato** A ben vedere la tesi prospettata dal contribuente per sostenere la pretesa al rimborso del credito esposto in dichiarazione e condivisa dai giudici di prime cure, si fonda sulla convinzione che il trascorrere del termine per il controllo e la rettifica della dichiarazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria nella inerzia della stessa, valga a rendere esigibile il credito esposto in dichiarazione *a prescindere dalla sussistenza o meno dei presupposti sostanziali per il sorgere del medesimo*. Ma tale tesi non può essere condivisibile perché finisce per attribuire rilevanza di fatto costitutivo del credito preteso alla mera inerzia dell'asserito debitore per un determinato periodo di tempo (quello assegnato per procedere al controllo e rettifica della dichiarazione) laddove né il tenore letterale della normativa in materia di rimborsi né i principi che informano l'ordinamento in materia di obbligazioni consentono di formulare una tesi del genere. Vero è che non vi è alcuna norma che imponga espressamente di procedere ad un rimborso di un credito esposto in dichiarazione soltanto perché la dichiarazione non è stata rettificata nel termine prescritto e che l'inerzia per un determinato periodo di tempo si risolve sempre, con esclusione del solo istituto dell'usucapione (la cui disciplina però risiede in altre esigenze), a vantaggio di chi è tenuto ad effettuare una prestazione (prescrizione del credito ma anche possibilità di sollevare sempre eccezioni da parte del convenuto che ha perduto l'azione per agire (per es. art. 1442, ultimo comma, c.c., art. 1495, ultimo comma, c.c.)). Ritiene, pertanto, questo Collegio giudicante che l'Amministrazione Finanziaria possa sempre rifiutare di procedere al rimborso di un credito che, per mancanza del fatto costitutivo di legge non è in realtà mai sorto per quanto esposto in dichiarazione, nonostante non abbia proceduto all'accertamento ed alla rettifica della dichiarazione dei redditi nei termini di legge. Tale convinzione trova conferma nella giurisprudenza della Suprema Corte. Così Sez. 5, Sentenza n. 9524 del 22/04/2009.

"Il termine stabilito nell'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (nel testo, applicabile "ratione temporis", introdotto dall'art. 1 del D.P.R. 27 settembre 1979, n. 506), entro il quale l'Amministrazione Finanziaria deve provvedere alla liquidazione dell'imposta, ha natura ordinatoria secondo l'interpretazione, avente efficacia retroattiva, che ne ha dato l'art. 28, primo comma, della legge 27 dicembre 1997, n. 449. Ne consegue che il credito esposto in dichiarazione non si consolida con lo spirare del predetto termine o perchè l'Amministrazione abbia omissis di procedere ad accertamento e rettifica nel termine stabilito nell'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, così come il diritto al rimborso del contribuente non è sottoposto al termine di decadenza, contenuto nell'art. 38 del D.P.R. 27 settembre n. 1973, n. 602, ma esclusivamente all'ordinario termine di prescrizione decennale, ferma restando la facoltà dell'Ufficio di opporre eccezioni alla domanda di rimborso." (Conformi Sez. 5, Sentenza n. 2918 del 10/02/2010; Sez. 5, Sentenza n. 11444 del 25/05/2011).

Per quanto poi riguarda gli altri aspetti di diritto in merito alla possibile decadenza del rimborso negato sollevata dalla difesa della Fondazione ,sotto altro aspetto e angolazione,occorre porre una primaria distinzione presente nella fattispecie tra una richiesta di rimborso e un avviso di accertamento o di rettifica essendo atti di natura diversi, come si evince anche dall'art. 16 DPR n. 636/72. Mentre il diniego trova fondamento nella richiesta di restituzione d'importi che il contribuente ritiene indebitamente corrisposti, accampando dei fatti costitutivi del diritto indicati nella norma citata, quest'ultimo invece è finalizzato all'accertamento di un rapporto tributario non ancora definito per effetto di d'irregolarità fiscali o di una nuova pretesa tributaria, aspetti che presentano connotazioni giuridiche diverse e quindi disciplina normativa diversa. Se il rifiuto di restituzione di un tributo non è equiparabile all'atto di accertamento, non è possibile imporre,come pretende la controparte, all'Amministrazione finanziaria un termine di decadenza analogo a quello che limita nel tempo il potere di rettifica per formulare un espresso riconoscimento di non debenza del rimborso. Nella fattispecie, quindi, il semplice decorso del tempo lamentato dalla Fondazione prima del diniego del rimborso , ha solo impedito che l'Ufficio finanziario potesse accertare un maggior imponibile o minori costi o quant'altro alla Fondazione bancaria , ma non avrebbe mai potuto fargli perdere il potere-dovere che deriva dall'esercizio di pubbliche funzioni, di destituire di fondamento una richiesta di rimborso basata sull'abuso di un'agevolazione non spettante. In ultima analisi l'azione del contribuente per il recupero del credito è sottoposta, in tal caso, all'ordinario termine di prescrizione decennale come stabilito dalla Suprema Corte a sezioni unite, ferma restando ovviamente la conseguente possibilità per l'Ufficio finanziario di opporre eccezioni, come di fatto avvenuto con il diniego nel caso in questione. Quanto al merito, pur appearing secondario ,considerate le questioni di diritto della controversia sollevate dalle parti, il Collegio ritiene comunque di esprimersi sul punto. Secondo consolidata giurisprudenza è onere della Fondazione dimostrare, non

limitandosi semplicemente ad affermazioni di principio, di avere in concreto svolto un'attività del tutto diversa da quella consistente nell'amministrazione delle azioni ricevute a fronte del conferimento dell'Azienda bancaria, perseguendo invece in modo esclusivo o prevalente obiettivi culturali o sociali e comunque non commerciali a fini di lucro. Tutto questo non è stato dimostrato neanche statutariamente, sia in fase di ricorso che nella costituzione di appello. Sulla questione, la legge L. 218/1990, così come la dominante giurisprudenza confermata anche dalla Corte di Cassaz.SS.UU. n. 1576/2009, ha chiarito che le Fondazioni bancarie non avevano nessuna somiglianza con gli Enti previsti dalla Legge n. 1745 del 1962, art. 10 bis od al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, ai fini delle agevolazioni fiscali e quindi l'assenza dei requisiti in capo alle medesime, così come anche la Fondazione Cassa di Risparmio Terni e Narni. Il diniego di tali requisiti nei riguardi della medesima FCdRTeN, è stato specificatamente ed espressamente affermato dalla stessa Cassazione con sent. n. 3867 del 2010 relativamente all'esercizio 1998, avendo impugnato la medesima Fondazione, il silenzio rifiuto dell'Ufficio finanziario in seguito all'istanza di rimborso sulla stessa questione. Avuto riguardo all'esito della lite, nonché all'epoca della sua introduzione e alla giurisprudenza non univoca, si ritiene equo compensare le spese del giudizio fra le parti. **P.Q.M.** In riforma della sentenza appellata respinge il ricorso della FCdRTeN; spese compensate; **Perugia li, 5 Aprile 2012 Il Giudice Relatore-Estensore Il Presidente del Collegio Alfredo Quarchioni Massimo Zanetti**