

SENTENZA del 13.1.2003 CTR SARDEGNA SEZIONE 8°

TRIBUTI - PRESCRIZIONE E DECADENZA - Credito per imposte versate in eccesso sulle ritenute d'acconto - Rimborso - Richiesto con la dichiarazione dei redditi - Prescrizione - Termine decennale ex art. 2946 - Applicabilita' - Decorrenza

PRESIDENTE Dr. Silvio Silvestri

RELATORE ESTENSORE Dr. Ubaldo Gerovasi

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

(Omissis) in persona del suo legale rappresentante pro-tempore, rappresentato e difeso dal dottore commercialista, ha impugnato, avanti la Commissione Tributaria Provinciale di Sassari, la cartella esattoriale n.7401886 notificata il 10 aprile 1997 con la quale veniva richiesto il rimborso di IRPEG oltre interessi per complessivi 1.615.292.710.

Tale cartella traeva origine dal rimborso di L. 1.042.584.000 per IRPEG e L.481.021.00 per interessi, disposto dalla Direzione Regionale delle Entrate della Sardegna per il tramite dello stesso Ufficio delle Imposte Dirette di, a favore dell'Istituto, dei crediti d'imposta risultanti nelle dichiarazioni annuali presentate per gli anni dal 1983 al 1990. In sede di dichiarazione dei redditi Mod.760/B venivano evidenziate per i diversi anni nella riga "imposta di cui si chiede il rimborso" l'importo differenziale fra le ritenute del 4% sui contributi erogati dalla RAS e dall'UNIRE e le somme dovute per IRPEG sulla attività commerciale dello stesso Istituto. In assenza di tali rimborsi l'Istituto formalizzava in unica data, 9 novembre 1994, separate richieste di rimborso ex art.41 DPR.602/73 per i detti anni pregressi, disposti tramite ordinativi dallo stesso Ufficio delle Imposte di Ozieri venivano rimborsati nel giugno 1995.

Dopo circa due anni lo stesso Ufficio delle Imposte di, come emerge dalla memoria di costituzione in giudizio, nello svolgimento degli ordinari controlli formali e documentali al fine di confermare l'apposita sussistenza e legittimità dei rimborsi, riscontrava che gli stessi ricadevano nella disciplina dell'art.38 del DPR 602/73 e non a quella dell'Art. 41 del medesimo DPR 602/73.

L'istituto con motivate argomentazioni chiedeva pertanto di dichiarare illegittima la richiesta di rimborso effettuata dall'Ufficio con l'iscrizione a ruolo nella cartella contestata della somma di cui sopra, e per l'effetto ordinare lo sgravio della somma medesima, atteso che l'istanza presentata rientrava nei termini previsti dalla legge. Chiedeva inoltre di dichiarare: le somme erogate dalla RAS e dall'UNIRE non soggette alla ritenuta del 4%, per cui i versamenti effettuati a titolo di acconto IRPEG sono da considerarsi un indebito oggettivo e per l'effetto, quindi idonee a conseguire il rimborso da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

In subordine: dichiarare legittima l'applicazione dell'istituto della remissione in termini per errore scusabile, e per l'effetto considerare validamente presentate le istanze tendenti ad ottenere la richiesta di rimborso delle ritenute subite e pregiudizialmente dichiarare l'annullamento della cartella, per mancanza di motivazione e omissione di preventiva comunicazione.

L'Ufficio proseguendo nel suo esame di merito osservava che lo statuto dell'Istituto non prevede lo svolgimento di attività commerciale e che i compiti preminenti riguardano il miglioramento della razza equina, l'allevatoria, la selettività e la conservazione dei cavalli sardi. Riceve per il suo funzionamento contributi della RAS e dell'UNIRE finalizzati all'espletamento dei compiti istituzionali che non hanno alcuna attinenza con l'attività imprenditoriale che lo stesso esercita. Su tali contributi viene operata una ritenuta del 4% come espressamente previsto dall'art.28 del DPR.600/73 che determina un credito di

imposta che l'Ente provvede a richiedere a rimborso, in sede di presentazione del mod.760, in maniera errata ai sensi del già richiamato Art.41 del DPR.602/73.

La Commissione Tributaria Provinciale di Sassari con sentenza N°258/02/97, accoglieva il ricorso nella sua interezza, osservando: quanto al primo motivo che "le richieste di rimborso esposte nelle dichiarazioni dei redditi presentate nel corso degli anni dal 1983 in poi, evidenziate nel Mod. 760, sono a tutti gli effetti valide per ottenerne il rimborso, che non necessitano di una successiva istanza" e che nell'ambito della procedura di liquidazione prevista dall'art.36bis DPR 600/73 vi è sicuro scavalco del termine di decadenza di cui all'art.38 del DPR.602/73.

L'Ufficio di Ozieri, osserva il primo giudice, non contesta la richiesta di rimborso da parte del ricorrente, non indica alcun elemento nuovo che giustifichi l'iscrizione a ruolo, ma si limita a sostenere che il contribuente non ha osservato quanto prescrive l'Art.38 del DPR.602/73 e commette errore di valutazione ed eccesso di potere, interpretando in senso restrittivo l'istituto del rimborso, senza peraltro tenere in alcuna considerazione i crediti di imposta richiesti ed evidenziati nella dichiarazione dei redditi(Mod.760) presentata a suo tempo.

Le istanze di rimborso, prosegue la sentenza, non vanno intese come richieste di rimborso ufficializzate a norma di legge, ma come solleciti all'esame delle dichiarazioni ex art. 36bis DPR.600/73, liquidate dall'Ufficio Superiore, in sintonia con il secondo comma dell'art.41 del DPR 602/73. L'Ufficio delle Imposte di non doveva limitarsi a leggere solo il primo comma, ma tutto l'articolo 41 dove nessun termine decadenziale è indicato per la richiesta di rimborso, dovuto a seguito di presentazione della dichiarazione con credito d'imposta.

Sul secondo punto la Commissione motiva che la ritenuta del 4% sulle somme erogate dalla RAS e dall'UNIRE all'Istituto non doveva essere operata trattandosi semplicemente di finanziamenti necessari per il raggiungimento del proprio fine istituzionale e che i finanziamenti ricevuti non attengono la attività commerciale, ma sono inerenti l'attività istituzionale non commerciale.

Su questo punto concorda anche l'Ufficio delle Imposte di specificando nelle deduzioni che l'Ente non prevede nel proprio statuto lo svolgimento di attività commerciale per cui vi è stato un errore, da parte degli Enti erogatori ad operare la ritenuta di acconto ex art.28 de DPR.600/73, che prevede tale obbligo soltanto nel caso di somme destinate ad "imprese" e quindi svolgenti attività commerciali. Il ricorrente è pertanto legittimato a richiedere nella dichiarazione dei redditi il rimborso delle ritenute subite per inesistenza dell'obbligazione tributaria.

Il terzo motivo del ricorso e la pregiudiziale posta dal difensore sono assorbiti dall'esito favorevole del giudizio.

Avverso la decisione di primo grado ha proposto appello l'Ufficio considerandola viziata ed illogica nelle motivazioni e ripropone le questioni ontologiche e di incompatibilità circa l'applicazione degli artt. 38 e 41 del DPR.600/73, nonché la natura delle assegnazione dei fondi da parte della RAS e dell'UNIRE, ripercorrendo le fasi che hanno determinato, prima il rimborso dell'IRPEG e poi il suo diniego. L'appellante contesta la sentenza del primo giudice quando afferma che le ritenute sono rimborsabili in base all'art.41, rimarcando che i finanziamenti assegnati all'Ente non concorrono a formare la base imponibile.

In caso contrario, dice l'Ufficio, si andrebbe contro il dato letterale della norma, rendendo perciò l'art.38 inutile e un doppione; lo ritiene invece applicabile al fine di richiedere il rimborso, entro il termine di 18 mesi dalla data di versamento, in caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento. Trattandosi, secondo il disposto della RM 11/027, di contributo versato dalla Regione all'Istituto per fini istituzionali e non commerciali, non è applicabile la ritenuta, anche se, obietta l'appellante, l'art. 38 non prevede esplicitamente il caso della mancata obbligazione tributaria. Non essendo utilizzabile l'art.41, conclude l'Ufficio e non potendosi applicare il termine di prescrizione ordinario previsto per l'indebito oggettivo di diritto comune, l'unica norma applicabile è l'art.38.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Nel merito l'appello dell'Ufficio non può trovare accoglimento. Nessun elemento è stato fornito per inficiare la decisione del primo giudice che ha motivato la non pertinenza delle norme utilizzate restrittivamente per il rimborso di imposta richiesto dalla ricorrente, che tenesse conto dei crediti di imposta evidenziati annualmente nella dichiarazione dei redditi.

Andando per ordine, la richiesta fatta annualmente dalla ricorrente nel mod.760 è di per sé sufficiente per ottenere il rimborso ai sensi dell'art.36bis DPR.600/73. Infatti tali rimborsi, come la giurisprudenza ormai concordemente afferma, vanno assoggettati alla prescrizione ordinaria decennale di cui all'art.2946 c.c., che comincia a decorrere, come termine ipotetico, dalla presentazione della dichiarazione dei redditi, per divenire certo, come specificato dal Consiglio di Stato, quando l'Amministrazione, per effetto del citato art.36 bis diventa inadempiente e quindi il contribuente può far valere il diritto al rimborso azionando le procedure previste per legge.

Quanto al secondo punto, nel mentre si condivide su quanto convenuto sia dall'Ufficio che dal giudice di prime cure sulla non assoggettabilità a ritenuta dei contributi concessi appunto all'Istituto dalla Regione Sardegna e dall'UNIRE, in quanto trattasi assegnazione di fondi finalizzati alla specifica attività istituzionale, non per questo fine, ma per l'utilizzo del più volte invocato art.41, l'Ufficio avrebbe comunque dovuto approfondire i margini di imprenditorialità e di occasionalità nello svolgimento di attività di natura commerciale svolte dal ricorrente, proprio per dimostrare in che misura tali somme abbiano concorso a formare la base imponibile e sostenerne quindi l'applicabilità.

A tal fine è utile precisare sulla natura delle ritenute d'acconto ex art. 28 del DPR.600/73 che l'Istituto Incremento Ippico ha indicato annualmente nel mod.760. Si tratta di ritenute, che non sono "dirette", ancorché operate alla fonte, ossia all'atto del pagamento, da soggetti diversi dalle amministrazioni dello Stato, nel caso di specie la Regione Sardegna e l'UNIRE, i quali sono tenuti ad effettuarle con obbligo di rivalsa (e perciò sono dette anche "ritenute per rivalsa" in contrapposizione alle "ritenute dirette") nei confronti dei percipienti.

Orbene, circa la pretesa applicabilità degli art.38 e 41 finalizzata al recupero di tali ritenute, si è dell'avviso che nella specie non si tratta di "errore materiale, duplicazione, ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento", come prescrive il primo comma dell'art. 38, bensì di "errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria", ipotesi questa che è prevista nell'art. 37, non affatto disciplinata quindi dall'art. 38.

E' evidente, infatti, che il legislatore con l'art. 37 del DPR602/73 ha inteso disciplinare il rimborso con riguardo all'intero rapporto di obbligazione tributaria, dal momento della nascita al momento del suo svolgimento e della sua esecuzione, mentre con l'art. 38 ha inteso disciplinare soltanto il momento dell'adempimento, e cioè quello attinente all'obbligo di versamento; altrimenti non si spiega perché mai nell'art. 38 abbia volutamente usato una espressione letterale diversa, ma di ben preciso significato concettuale (obbligo di versamento), da quella usata nell'articolo immediatamente precedente (obbligazione tributaria, CTC 15/2/98 n.1392).

Ricorrendo quindi alla sentenza n.11511 del 7 settembre 2001 della Suprema Corte si può definire sul punto che "il diritto al rimborso delle imposte versate

in eccesso sulle ritenute d'acconto, tenuto conto dei singoli periodi di imposta e dell'effetto liquidatorio della dichiarazione dei redditi, la fattispecie è sottoposta alla prescrizione decennale ex art.2946 del c.c., che decorre dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi di ciascun anno". Considerando pertanto ineluttabile l'esistenza di un normale rapporto di obbligazione tributaria, questo non può rientrare come sostiene l'Ufficio nella nozione di "obbligo di versamento", proprio perché, contrariamente a quanto richiesto per l'art.38, al ricorrente sul piano sistematico non può essere richiesto altro che dimostrare, ai fini della ripetizione dell'imposta ritenuta alla fonte, di aver subito la relativa ritenuta. Essendo il debitore principale verso il fisco il percettore del reddito imponibile e non il sostituto che ha eseguito la ritenuta ed il successivo versamento, è al medesimo debitore principale, in questo caso l'Istituto, che compete il diritto di ripetere quanto ritenuto in eccesso.

Per cui, per l'assenza di alcun versamento, neppure l'istituto dell'indebito oggettivo rileva.

Per avvalorare l'assunto sotteso fin dall'inizio nel convincimento che ha determinato il rimborso effettuato dalla Direzione Regionale delle Entrate e che poi ha provocato l'emissione della cartella esattoriale di reintegro, sulla quale l'Ufficio ha disatteso la risposta della ricorrente, è palese che l'Istituto abbia inteso molto semplicemente sollecitare il mancato esame delle dichiarazioni dei redditi presentate nei diversi anni, per ottenere il vantato credito. Da parte di un Ente strumentale che si può confermare, anche per un esigente motivo di completezza giuridica, la cui gestione non soggiace all'alea imprenditoriale privata, ma all'esercizio di funzioni di diritto pubblico di servizio rivolte al controllo genetico ed al miglioramento della razza equina autoctona, nonché allo sviluppo delle connesse attività allevatorie e sportive, che opera nell'ambito della programmazione, secondo i criteri di funzionalità, efficacia, efficienza ed economicità e soggetto ai controlli ed alle verifiche valutative degli organi legislativamente previsti, compresa la Corte dei Conti.

La particolarità della materia oggetto del contendere richiede di compensare fra le parti le spese di giudizio.

P.Q.M

La Commissione respinge l'appello e compensa le spese di giudizio fra le parti.
Sassari 13 Gennaio 2003