

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 44/07/2012

Svolgimento del processo

Ro. Ma. ha proposto ricorso alla Commissione Provinciale di Sondrio avverso il diniego opposto alla richiesta di rimborso IVA per euro 9.062,00 risultante a credito dalla dichiarazione Unico anno 2002 per i redditi dell'anno 2001, anno al termine del quale aveva dichiarato la cessazione della attività. Esponeva di aver evidenziato nella apposita colonna della dichiarazione la richiesta di rimborso e di aver poi formulato espressa richiesta il 23.5.2005 ricevendo risposta negativa dalla Amministrazione il 20.3.2010 motivata con il decorso del termine decadenziale di cui al D. Lgsvo 546/92. Deduceva la infondatezza della tesi dell'Ufficio alla luce della sentenza Cass. Sez. Tributaria 28024 del 25 novembre 2008 secondo la quale in tema di rimborso IVA era applicabile la prescrizione ordinaria decennale.

Ha resistito l'Agenzia delle Entrate invocando la consolidata giurisprudenza secondo la quale nei casi in cui il contribuente è titolare di un credito IVA indicato in dichiarazione a rimborso, per il quale ha omesso la presentazione del mod. VR, non opera la prescrizione ordinaria ma la decadenza biennale risultando così superata la isolata sentenza invocata dal ricorrente.

La Commissione Provinciale di Sondrio con sentenza 26/1/11 del 8.3.2011 ha rigettato il ricorso compensando le spese aderendo alla tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate.

Ha proposto appello il contribuente deducendo la erroneità della decisione non solo per i principi affermati dalla sentenza richiamata nel ricorso introduttivo ma anche perché la omessa regolare instaurazione della procedura accelerata con la compilazione del mod. VR precludeva solo la possibilità di ricorrere a quella speciale procedura ma non precludeva la possibilità di ottenere il rimborso nel termine decennale. Sottolineava come nel caso di specie il credito IVA derivava dalla avvenuta cessazione di attività per la quale esisteva norma specifica nell'art. 30 comma 2 del DPR 633/72.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita ribadendo la correttezza del proprio operato e precisando che il rimborso del credito IVA emergente dalle liquidazioni periodiche era regolato dall'art. 38 bis del DPR 633/72 che prevedeva tutte le condizioni necessarie per la erogazione del rimborso tra le quali quelli del modello da utilizzare. Ha quindi ribadito la fondatezza della tesi accolta dalla Commissione Provinciale.

Con successiva memoria l'Agenzia delle Entrate ha segnalato la decisione della Cassazione 18920/11 secondo la quale la presentazione del mod. VR costituisce un adempimento indispensabile ai fini della conformità della domanda di rimborso dell'eccedenza di credito IVA al modello legale e non una mera irregolarità formale priva di conseguenze mentre la fattispecie dell'art. 21 c.2 del D. Lgs 546/92 aveva carattere suppletivo con funzione sussidiaria.

All'esito della udienza camerale ritiene la Commissione che l'appello debba essere accolto.

L'esame delle problematiche giuridiche affrontate dalle parti non può prescindere dalla preliminare considerazione degli elementi di fatto propri della fattispecie in esame.

L'Agenzia delle Entrate nel rispondere il 18.1.2010 alla sollecitazione del contribuente in data 20 giugno 2005 deduce la intervenuta decadenza della domanda ai sensi dell'art. 21, comma 2^a. D.Lgs 546/92 mostrando quindi di ritenere che solo con la istanza 20 giugno 2005 il contribuente avesse formulato richiesta di rimborso.

Al riguardo si deve però rilevare che, come documentato dal contribuente, questi, che aveva cessato l'attività il 5.12.2001, ha presentato tempestivamente il mod. UNICO 2002

relativo ai redditi del 2001 indicando nel quadro G la cessazione della attività (ed indicando anche la causale della esclusione degli studi di settore) mentre nel quadro RX il credito IVA di euro 9.062,00 è stato esposto nella casella "importo a credito risultante dalla presente dichiarazione" ed è stato riportato anche nell'apposita colonna del quadro stesso intitolata "credito di cui si chiede il rimborso".

L'Agenzia delle Entrate deduce che il contribuente avrebbe dovuto formulare la richiesta di rimborso utilizzando il modello di richiesta IVA rimborso denominato "VR Rimborsi" approvato con DM 15.1.98 emanato conformemente alla disciplina prevista dall'art. 38 bis del DPR 633/72 e, quindi (si deve dedurre in quanto non esplicitato) che la richiesta contenuta nel mod. Unico 2002 era da considerarsi come non formulata (in quanto non conforme alla procedura richiesta) con la conseguenza che la domanda 20 giugno 2005 era tardiva.

Alcune osservazioni si impongono relativamente all'assunto dell'Agenzia delle Entrate.

In primo luogo si rileva che l'art. 38 bis del DPR 633/72 che disciplina la esecuzione dei rimborsi e che, secondo l'Agenzia delle Entrate, descrive i passaggi necessari per ottenere il rimborso, inizia il suo primo comma affermando che "i rimborsi previsti dall'art. 30 sono eseguiti, su richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale, entro tre mesi": questa, secondo il significato delle parole usate dal legislatore, appare essere la via ordinaria per chiedere il rimborso da parte dei soggetti tenuti alla dichiarazione IVA sia con il mod. UNICO che con dichiarazione autonoma. L'Agenzia delle Entrate non fa alcun riferimento a tale disposizione ma richiama la disciplina contenuta sempre nel primo comma (ed introdotta con il D.Lgs 241/97 in tema di semplificazione degli adempimenti fiscali) secondo la quale "i rimborsi previsti dall'art. 30 possono essere richiesti, utilizzando apposita dichiarazione redatta su modello approvato con decreto dirigenziale contenente i dati che hanno determinato l'eccedenza di credito, a decorrere dal primo febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento". Tale normativa, appare evidente, è stata introdotta per consentire la richiesta di rimborso IVA anche al di fuori della dichiarazione annuale come risulta evidente, per un verso, dall'uso della locuzione "possono essere richiesti" (che fa riferimento ad una facoltà del contribuente e non ad un obbligo formale da rispettare per la richiesta), per altro verso dalla prosecuzione del testo letterale (omesso negli atti dell'Agenzia delle Entrate) che così recita "...in tal caso i rimborsi sono eseguiti entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione, che vale come dichiarazione annuale limitatamente ai dati in essa indicati...". Non sembra, dunque, che l'inciso introdotto nel 1997 abbia comportato la introduzione di una nuova forma di richiesta in sostituzione di quella prevista dalla prima parte della norma: se questo fosse stato l'intento del legislatore diversa sarebbe stata la formulazione letterale della norma stessa.

In secondo luogo si osserva che il D.M. 15.1.98 indicato come fonte normativa del modello "VR Rimborsi" è stato emanato con esclusivo riferimento alle dichiarazioni relative all'anno 1997 senza alcuna valenza per gli anni successivi (per ognuno dei quali, come si vedrà, è stata emanata apposita normativa). Inoltre, si rileva, lo stesso non è stato emanato, come sembra ritenere l'Ufficio, in adempimento del disposto (sopra riportato) del primo comma dell'art. 38 bis DPR 633/72 (che fa riferimento a "decreto dirigenziale" e non decreto ministeriale) ma semmai al disposto del comma quinto dell'art. 30 dello stesso DPR (come si vedrà successivamente).

L'Agenzia delle Entrate fa poi riferimento a numerose pronunce della Suprema Corte che confermerebbero la tesi sostenuta. Posto che le pronunce della Suprema Corte sul punto sono molto numerose e tra di esse non uniformi sotto diversi profili, va osservato che la loro disamina non può prescindere dai connotati propri del caso di specie

sottoposto all' esame che, generalmente, riguardava (secondo quanto si è potuto comprendere) una richiesta di rimborso non formulata in dichiarazione ma in momento diverso secondo quanto previsto dall'inciso di cui si è detto introdotto nel primo comma dell'art. 38 bis DPR 633/72.

Alcune decisioni della Cassazione (tra esse quella n. 18920 del 16 settembre 2011 della Sez. Tributaria richiamata espressamente dall'Agenzia delle Entrate) individuano la definizione del modello legale di domanda di rimborso IVA, da utilizzare in ogni caso, nel disposto del comma quinto dell'art. 30 DPR 633/72 riguardante, tra l'altro, i rimborsi delle eccedenze IVA. Tale norma recita "Con decreto del Ministero delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale saranno stabiliti gli elementi, da indicare nella dichiarazione o in apposito allegato, che in relazione alla attività esercitata, hanno determinato il verificarsi dell'eccedenza di cui si richiede il rimborso". La norma quindi ha lo scopo di porre l'Ufficio in condizione di verificare la correttezza delle risultanze in base alle quali è emersa una eccedenza; attribuisce al Ministero delle Finanze la competenza a stabilire " gli elementi" utili a determinare il verificarsi della eccedenza; fa onere al contribuente di indicare in dichiarazione o in apposito allegato tali elementi. Tale disposizione deve essere vista in diretta correlazione con i due commi che la precedono i quali indicano dettagliatamente le situazioni che consentono la detrazione dell'eccedenza iva: da qui la attribuzione al Ministro della definizione degli "elementi" da indicare in dichiarazione o nell'allegato al fine di comprovare la sussistenza delle condizioni legittimanti il rimborso.

In merito (come precisato anche dalla citata sentenza della Cassazione) risultano emanati Decreti Ministeriali in particolare 15.1.1998 (per l'anno 1997), 18.12.1998 (per l'anno 1998), 30.12.1999 (per l'anno 1999), 29.12.2000 (per l'anno 2000) denominati "approvazione dei modelli di dichiarazione IVA per l'anno" contenenti la specifica indicazione dei modelli per le dichiarazioni IVA di ognuno degli anni indicati e, a far tempo dal 1998, risulta ivi ricompreso anche il modello VR "richiesta di rimborso riservata ai contribuenti che intendono chiedere, in tutto o in parte, il rimborso dell'eccedenza di imposta" comprendenti, deve ritenersi, anche la definizione degli "elementi" da indicare e che avevano determinato il verificarsi dell'eccedenza. Per l'anno 2001 e quelli successivi la modulistica inerente la dichiarazione IVA è stata prevista non più da decreti ministeriali ma bensì da "Provvedimenti" emanati dall'Agenzia delle Entrate e non risultano decreti ministeriali (espressamente previsti dalla norma citata non già per la definizione dei moduli di dichiarazione ma, espressamente per le richieste di rimborsi, per la indicazione degli "elementi" determinanti l'eccedenza). Non sembra quindi che tale potere possa essere riservato o delegato alla Agenzia delle Entrate.

Si può dunque osservare, in linea generale, che non appare convincente l'assunto secondo il quale il quinto comma dell'art. 30 DPR 633/72 e la normativa ministeriale conseguentemente emanata definiscano il modello legale della richiesta di rimborso inderogabilmente da osservare (non si evince neppure dal testo la cogenza della rispetto della forma a pena di decadenza dall'esercizio del diritto). In particolare poi, per quanto riguarda l'annualità in argomento, la normativa esistente non consentiva di ritenere adempiuta la previsione di cui al citato art. 30 comma quinto con la definizione da parte del Ministero degli "elementi" da indicare. Ciò a maggior ragione ove si consideri che nel caso di specie il contribuente non era tenuto alla dichiarazione autonoma dell'IVA ma bensì a quella del modello Unico nel quale oltre ad aver esposto il credito di imposta IVA ha compilato anche il quadro RX: modulo che prevedeva non solo la indicazione dell'importo a credito risultante dalla dichiarazione ma anche (con la previsione di apposite distinte caselle) la espressione della opzione tra la richiesta di rimborso e l'utilizzo in compensazione. Il contribuente non solo ha esposto in questo quadro il credito IVA di euro

9.062,00 ma ha anche riportato lo stesso importo nella colonna relativa ai crediti di cui si chiede il rimborso manifestando così in modo del tutto inequivoco la volontà di ottenere il rimborso formulando tale richiesta nella dichiarazione così come previsto dall'art. 38 bis comma primo del DPR 633/72. Quanto alla possibilità, da parte dell'Ufficio, di verificare la correttezza della richiesta e di conoscere quindi gli "elementi" sui quali la stessa si fondava va richiamato quanto precedentemente esposto relativamente alla normativa, sul punto, propria della annualità in questione nonché la circostanza che la ragione della richiesta di rimborso (cessazione della attività) risultava dalla stessa dichiarazione come in precedenza ricordato. Va anche sottolineato che l'art. 30 comma secondo del DPR citato prevede che il contribuente "può chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività" con evidente manifestazione da parte del legislatore della volontà di considerare diverso il caso di cessazione di attività (fatto oggettivo che non richiedeva ulteriori accertamenti se storicamente dimostrato) dagli altri casi indicati nel comma successivo (in relazione ai quali era giustificata la indicazione con DM degli "elementi" di cui si è più volte detto e delle conseguenti valutazioni da parte dell'Ufficio circa la idoneità degli stessi a giustificare il credito in presenza di una analitica indicazione delle situazioni legittimanti il rimborso).

Poiché dunque la domanda di rimborso è stata presentata con la dichiarazione e, quindi, tempestivamente e la richiesta 20.6.2005 del contribuente ha avuto effetto interruttivo del termine, va riconosciuto il diritto al rimborso per le ragioni sopra indicate.

In merito alle spese di lite si ritengono sussistenti motivi, legati alle incertezze giurisprudenziali ed alla oggettivamente confusa normativa, per una compensazione totale tra le parti.

P.Q.M.

La Commissione in riforma della decisione impugnata dichiara dovuto il rimborso. Spese compensate.