Sentenza del 18/05/2018 n. 12241 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza del 26 novembre 1991, la Commissione tributaria provinciale di Torino accoglieva il ricorso proposto dalla C. s.p.a. avverso il silenzio-rifiuto serbato dall'Amministrazione finanziaria sulla domanda presentata dalla predetta società per ottenere il rimborso di quanto aveva versato a titolo di imposta, per il periodo 1.5.1987-30.4.1988, sugli interessi attivi maturati su crediti di imposta relativi ad anni precedenti.

A seguito di appello proposto dall'Amministrazione finanziaria, la decisione veniva confermata con sentenza del 19 dicembre 1995.

L'Amministrazione finanziaria proponeva ricorso alla Commissione tributaria centrale, che lo rigettava con sentenza del 12 dicembre 2012. In particolare, detta Commissione centrale affermava, fra l'altro, che non ricorrevano i presupposti per l'applicazione retroattiva, ai sensi del D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36, della normativa T.U.I.R..

2. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione.

3. La C. s.p.a. si è costituita con controricorso.

Motivi della decisione

1. L'Agenzia delle Entrate ha dedotto, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 56 e del D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36. La Commissione tributaria centrale avrebbe errato nel ritenere che al caso in esame non potesse applicarsi retroattivamente il disposto di cui al D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36. Invero, ai fini dell'accertamento del diritto del contribuente ad ottenere il rimborso degli interessi maturati sui crediti d'imposta ante D.P.R. n. 42 del 1988, la Commissione avrebbe dovuto considerare il momento in cui è stata presentata l'istanza di rimborso, nel caso di specie successivamente all'entrata in vigore del suddetto D.P.R., con conseguente applicabilità della norma di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 56, comma 3. Da ciò deriverebbe la soggezione degli interessi sui crediti tributari a tassazione e, quindi, la correttezza del diniego opposto dall'ufficio.

2. La Comaus.p.a. ha eccepito l'inammissibilità del ricorso, affermando che la questione dell'applicabilità retroattiva - anche in malam partem - del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, art. 36, non era stata fatta oggetto del ricorso in appello, ma sollevata per la prima volta soltanto con il ricorso proposto dinanzi la Commissione tributaria centrale.

L'eccezione è priva di pregio.

Anzitutto, occorre rammentate che costituisce onere del contribuente, che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza delle predette condizioni (Cass. sez. un., n. 12108 e n. 12111 del 2009).

Nel caso in esame, l'oggetto della controversia investe la pretesa restitutoria avanzata dal contribuente, in relazione a somme versate a titolo di imposta su interessi attivi relativi a crediti di imposta. Il tema proposto con l'impugnazione del silenzio-rifiuto riguardava, fin dalla proposizione del ricorso originario, l'accertamento della sussistenza dei presupposti per l'accoglimento dell'istanza di rimborso, presentata dal contribuente, in ordine a interessi attivi maturati su crediti di imposta, erroneamente indicati tra i redditi imponibili nella dichiarazione fiscale.

Ebbene, questa Corte, in tema di contenzioso tributario, ha spiegato che il divieto di nuove eccezioni in appello, introdotto per il giudizio contenzioso ordinario con la L. 26 novembre 1990, n. 353, tramite la riforma dell'art. 345 c.p.c. e successivamente esteso al giudizio tributario dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, si riferisce esclusivamente alle eccezioni in senso stretto o proprio, rappresentate da quelle ragioni delle parti sulle quali il giudice non può esprimersi se manchi l'allegazione ad opera delle stesse, con la richiesta di pronunciarsi al riguardo. Detto divieto non può mai riguardare, pertanto, i fatti e le argomentazioni posti dalle parti medesime a fondamento della domanda, che costituiscono oggetto di accertamento, esame e valutazione da parte del giudice di secondo grado, il quale, per effetto dell'impugnazione, deve a sua volta pronunciarsi sulla domanda accolta dal primo giudice, riesaminando perciò fatti, allegazioni probatorie e argomentazioni giuridiche che rilevino per la decisione (cfr. Cass. civile, sez. 6, 13/03/2013, n. 6391, ove si è ritenuto non costituire domanda nuova la censura proposta in appello dall'Agenzia delle Entrate che aveva prospettato la necessità di fare corretta applicazione del trattamento tributario applicabile "alla previdenza integrativa erogata in forma di capitale", contestando l'assimilazione delle somme, dovute dal datore di lavoro al lavoratore a titolo di conversione del trattamento integrativo aziendale, al prelievo previsto dalla L. 26 settembre 1985, n. 482, art. 6, applicabile ratione temporis). Ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2, quindi, sono precluse in appello esclusivamente le eccezioni nuove - dalle quali deriva un mutamento degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa ed il conseguente ampliamento del tema della decisione - non le mere difese o le eccezioni in senso improprio, che implicano una mera contestazione delle censure mosse dal contribuente, senza introduzione di alcun elemento nuovo d'indagine.

Nel caso in esame, la questione relativa all'applicabilità retroattiva delle disposizioni del T.U.I.R. costituisce una argomentazione giuridica decisiva ai fini dell'individuazione della normativa da applicare alla fattispecie concreta, per cui il suo rilievo, proposto nel giudizio di impugnazione, non può ritenersi precluso all'esame del giudice di merito, poichè non si tratta di una eccezione in senso stretto e spetta comunque al giudice il compito di individuare la disciplina legislativa di riferimento, al fine di risolvere il caso sottoposto al suo vaglio.

3. Ciò posto, il Collegio osserva che il ricorso è fondato.

La questione sollevata è già stata esaminata da questa Corte, la quale ha assunto sul punto un orientamento ormai univoco - dal quale il Collegio non intende discostarsi. In base a tale orientamento, in tema di imposte sui redditi e con riguardo al regime transitorio dettato dal D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, art. 36 (il quale ha reso retroattivamente applicabili anche in malam partem le disposizioni del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, a condizione che le dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta antecedenti al giorno 1 gennaio 1988, validamente presentate, siano ad esse conformi) il contribuente, che, al fine di evitare la retroattività di una disposizione del T.U.I.R. meno favorevole, intenda emendare, sotto forma di istanza di rimborso, come in linea di principio gli è consentito, la dichiarazione dei redditi a suo tempo presentata (e nella quale aveva erroneamente anticipato il contenuto della norma sopravvenuta), è tenuto a formulare detta istanza prima dell'entrata in vigore del citato D.P.R. n. 42 del 1988, avvenuta l'1.3.1988, ma con efficacia dall'1.1.1988 ex art. 37 del medesimo testo normativo. Infatti, si deve ritenere che solo in tal caso la domanda produca tempestivamente l'effetto di rendere non conforme la dichiarazione originaria alle disposizioni successive e, quindi, di sottrarre il contribuente all'applicazione retroattiva di queste ultime (Cfr. Cass. n. 16904 del 05/07/2013; Cass. n. 6311 del 30/03/2004, n. 18854 del 2003).

In sostanza, la disciplina recata dall'art. 56 del Testo Unico approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sottopone ora a tassazione tutti gli interessi comunque conseguiti da un soggetto che produce reddito di impresa, e opera retroattivamente per i periodi di imposta precedenti, ai sensi del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, art. 36, ove sia stata presentata dichiarazione conforme alla disciplina di cui al predetto art. 56. Tuttavia, il presupposto per l'applicazione retroattiva dello ius superveniens viene meno quando il contribuente, prima dell'entrata in vigore del nuovo Testo unico, abbia fatto venire meno, con la presentazione dell'istanza di rimborso, la conformità alla nuova disciplina, attesa la emendabilità della dichiarazione dei redditi anche con l'istanza di rimborso, alla stregua del principio della ritrattabilità della dichiarazione affetta da errore, testuale o extra testuale, di fatto o di diritto, il quale comporti l'assoggettamento del dichiarante ad oneri fiscali più gravosi di quelli che per legge devono applicarsi (Cass. n. 29879 del 13/12/2017; Cass. n. 9853 del 13/5/2016).

Orbene, nel caso concreto in esame risulta pacifico e incontestato che la società contribuente ha presentato l'istanza di rimborso il 6 settembre 1989, ossia successivamente all'entrata in vigore del D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36. Sicchè il diniego, opposto dall'ufficio, è legittimo e corretto.

4. Per le ragioni esposte, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, a norma dell'art. 384 c.p.c., comma 2, ed il ricorso originario della contribuente va rigettato. Le spese processuali dei giudizi di merito devono essere compensate, avuto riguardo alla evoluzione nel tempo della giurisprudenza in materia. Le spese relative a questo giudizio, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario, compensa le spese dei giudizi di merito e condanna la resistente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.600,00, oltre spese prenotate a debito.

Motivazione semplificata.

Così deciso in Roma, il 2 ottobre 2017.

Depositato in Cancelleria il 18 maggio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza