Sentenza del 25/09/2019 n. 23850 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

S. S.p.A., avvalendosi della possibilità offerta dalla L. 23 dicembre 2005 n. 266, art. 1, commi 469 e s.s., per la rivalutazione dei beni di impresa, nell'esercizio 2005, rivalutò un immobile (il cui valore era stato stimato, come da relazione tecnica peritale, in Euro 5.530.000,00) per un importo di Euro 5.000.000,00 provvedendo al versamento dell'imposta sostitutiva e dell'IRAP, ai sensi della L. n. 266 del 2005, art. 1, comma 471.

Avendo ceduto l'immobile nel 2007, prima del decorso del termine dilatorio previsto per avvalersi degli effetti fiscali dell'operata rivalutazione, la Società esponeva il conseguente credito d'imposta, nel rigo RU 104, della dichiarazione dei redditi per l'anno 2007 e, nei righi RU 109-113, della dichiarazione per l'anno 2008 (come riporto crediti anni precedenti); provvedeva, quindi, in data 29.12.2009 a presentare, per l'anno 2007, dichiarazione integrativa ai sensi del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis indicando il credito di imposta al rigo RN14.

A fronte della comunicazione dell'Ufficio di sospensione del rimborso, per la tardività della dichiarazione integrativa presentata, la Società inoltrò istanza di rimborso, del D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 38, il 18 giugno 2010, che venne rigettata dall'Ufficio.

La Società provvide, quindi, a impugnare il provvedimento di diniego del rimborso, con ricorso che veniva accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Treviso la quale, riconosciuta l'utilizzabilità del credito di imposta, demandava all'Ufficio di chiedere alla Società la documentazione necessaria per verificare la correttezza del comportamento contabile e fiscale e rigettava la domanda subordinata della Società.

La decisione, appellata da entrambe le parti, è stata confermata dalla Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia (d'ora in poi C.T.R.), con la sentenza indicata in epigrafe.

In particolare, il Giudice di appello -premesso che il legislatore, con le norme di riferimento, non aveva stabilito che il credito di imposta... potesse generare un rimborso, ma che doveva essere utilizzato solo a scomputo delle imposte dovute e che, quindi, fosse necessaria l'esposizione dell'eventuale credito nelle dichiarazioni reddituali annuali- ha accertato la tardività della dichiarazione integrativa presentata(nel 2009,, dalla Società per porre rimedio all'errore commesso nella compilazione dei modelli reddituali degli anni 2007 e 2008. Conseguentemente ha, quindi, ritenuto che tale tardività precludesse la compensazione dei crediti e che ogni altra questione rimanesse assorbita.

Avverso la sentenza ha proposto ricorso, su due motivi, S. S.p.A. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e errata applicazione di legge (L. n. 266 del 2005, art. 1, comma 476 e del D.M. 19 aprile 2002, n. 86, art. 3) perpetrata dal Giudice di appello nell'avere ritenuto, da una parte, che il credito di imposta, di cui si discute, sarebbe spettato solo se esposto nel rigo corretto della dichiarazione fiscale; dall'altra che la dichiarazione integrativa proposta dalla Società fosse inefficace ai fini del riconoscimento del credito in parola. Inoltre, la sentenza impugnata era erronea anche laddove era stato affermato che il contesto normativo privilegiava la sostanza sulla forma mentre al contrario, secondo la prospettazione difensiva, le eventuali infrazioni di natura formale commesse dal contribuente nella compilazione dei modelli, dichiarazioni, etc. non possono dare luogo ad un'imposizione che violi il principio di capacità contributiva e di imparzialità e di buon andamento della Pubblica Amministrazione.

2. Con il secondo motivo, si deduce la violazione ed errata applicazione delle medesime disposizioni di legge di cui al primo mezzo di impugnazione, laddove la C.T.R. aveva ritenuto che il credito di imposta, anche se formalmente riconosciuto e legittimo, non potesse generare un rimborso ma che dovesse essere utilizzato solo a computo delle imposte dovute.

3. I due motivi, per la loro stretta connessione, possono trattarsi congiuntamente e non appaiono meritevoli di accoglimento.

3.1 Premessi i termini della vicenda processuale, come sopra riportati e incontroversi tra le parti, appare opportuno illustrare il quadro normativo di riferimento.

Ai sensi del Ministro dell'Economia e delle Finanze D.M. 19 aprile 2002, n. 86, art. 3, comma 3, espressamente richiamato dalla L. n. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 476, al fine dell'attuazione delle disposizioni di cui ai commi 469 e 473 (rivalutazione dei beni d'impresa):"ne/ caso di cessioni a titolo oneroso...dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del secondo esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione.

In tal caso al soggetto che ha effettuato la rivalutazione è attribuito un credito d'imposta ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva di cui alla L. n. 342 del 2000, art. 12..." Ai sensi del successivo comma 4: dalla data in cui si verificano l'ipotesi indicate nel primo periodo del comma 3 i saldi attivi di rivalutazione, fino a concorrenza del maggior valore attribuito ai beni ivi considerati, non sono soggetti alla disciplina di cui alla L. n. 342 del 2001, art. 13, commi 1, 2, 3, e 4 e l'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile a detti beni è computato in riduzione delle imposte di cui la testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 105, commi 2 e 3.

3.2. L'ipotesi, prevista dalla sopra citata disposizione, è proprio quella concernente l'odierna controversia, in cui la Società, avendo ceduto il bene immobile, oggetto di rivalutazione, prima del decorso del termine dilatorio previsto dalla legge e dal decreto ministeriale, in materia, essendo vietato dalla norma di legge e regolamentare (L. n. 2006 del 2005, art. 1, comma 470 e D.M. n. 86 del 2002, art. 3, comma 1), ha conseguito un credito di imposta pari all'ammontare dell'imposta sostituiva (D.M. n. 86 del 2002, art. 3, comma 3). Ma, contrariamente a quanto dedotto dalla contribuente e, invece, correttamente evidenziato sia nel provvedimento di diniego al rimborso sia nella sentenza impugnata, la concessione di detto credito, per espressa previsione normativa, consente unicamente di scomputare lo stesso dalle imposte a debito e non anche di ottenerne il rimborso.

Ciò si ricava espressamente dal testo normativo il quale, come sopra visto, attribuisce il credito di imposta ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e ne prevede la computazione in riduzione delle imposte di cui al testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 105, commi 2 e 3. Dal chè l'irrilevanza, ai fini che occupano, della tesi sostenuta dalla ricorrente della violazione da parte della C.T.R. della regola, dedotta come generale, per cui a ogni credito di imposta, in mancanza di una espressa diversa previsione del legislatore, corrisponderebbe sempre e comunque un diritto al rimborso, laddove, peraltro, nella specie, non sussistono i presupposti previsti dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, non essendosi in presenza nè di un'imposta non dovuta nè di un'eccedenza di imposta e la stessa possibilità generale di chiedere il rimborso delle imposte versate in eccesso, riconosciuta dalle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 13378/2016) riguarda, pur sempre, i versamenti risultanti dalla dichiarazione dei redditi effettuati in eccedenza rispetto alle imposte dovute.

3.3. Nè si palesa la prospettata duplicazione di prelievo giacchè la disciplina in esame si rileva coerente sia con l'esigenza di evitare doppie imposizioni (essendo ben possibile riportare il suddetto credito nelle dichiarazioni successive sino a quando venga a coesistere con un debito d'imposta compensabile) sia, come evidenziato dalla controricorrente, con l'esigenza di garantire al sistema delle entrate fiscali la necessaria "programmazione temporale", laddove il venir meno della rivalutazione consegue, peraltro, ad una libera scelta dell'imprenditore che, altrettanto liberamente, aveva deciso di avvalersi della stessa rivalutazione straordinaria di cui alla L. n. 286 del 2005.

3.4. Da quanto sin qui esposto, consegue, pertanto, la correttezza della autonoma ratio decidendi sulla quale si fonda la sentenza impugnata ovvero la non "rimborsabilità" del particolare credito di imposta, oggetto della controversia, e la irrilevanza dell'ulteriore questione, pur essa sollevata in quanto posta anch'essa a fondamento della sentenza impugnata, attinente alla validità o meno della dichiarazione integrativa presentata dalla Società tanto da ritenersi inammissibile, per sopravvenuto difetto di interesse, il primo motivo di ricorso.

4. Conclusivamente, quindi, il ricorso va rigettato con condanna della ricorrente, soccombente, alla refusione in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

5. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, si da atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente, in persona del legale rappresentante pro tempore, alla refusione in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese processuali che si liquidano in complessivi Euro 7.000,00 (settemila) oltre spese prenotate a debito;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis,.

Così deciso in Roma, il 15 maggio 2019.

Depositato in cancelleria il 25 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza