Sentenza del 30/09/2019 n. 24295 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Axa Assicurazioni s.p.a. indicava nella dichiarazione dei redditi per l'anno 1984 un credito Irpeg per Euro 381.807,81, chiedendone il rimborso. Tale credito veniva, poi, compensato integralmente, per l'anno di imposta 1991, con l'imposta sostitutiva di rivalutazione obbligatoria degli immobili ai sensi della L. 413 del 1991, art. 25, comma 6, senza però effettuare la compensazione degli interessi, come previsto dalla Circolare Ministero delle Finanze n. 9 del 1992, la quale consentiva il riconoscimento degli stessi con la procedura di rimborso ordinaria.

2. La Commissione tributaria regionale della Liguria rigettava l'appello proposto dalla società avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Genova, che aveva respinto il ricorso proposto dalla contribuente contro il rigetto della richiesta di rimborso degli interessi, evidenziando che il termine di prescrizione era decennale, ma che tale termine decorreva dal 1984, ossia dall'anno di imposta afferente alla dichiarazione dei redditi da cui dipendeva il rimborso, con solleciti presentati solo nel 2001, e poi nel 2006. Il giudice di appello, poi, riteneva inapplicabile la L. 350 del 2003, art. 2, comma 58, non riferibile agli interessi.

3.Avverso tale decisione propone ricorso per cassazione la società, depositando memoria scritta.

4. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di impugnazione la società deduce "Violazione e falsa applicazione dell'art. 2935 c.c., in riferimento alla decorrenza del termine di prescrizione degli interessi relativi all'imposta (in specie Irpeg) che sia stata compensata con l'imposta sostitutiva di rivalutazione degli immobili giusto il disposto della L. n. 413 del 1991, art. 25, così come interpretato dalla Circolare n. 9 del 1992 del Ministero delle Finanze (nella parte in cui è affermato: "si osserva, inoltre, che non possono formare oggetto di compensazione gli interessi relativi ai predetti crediti, fermo restando che saranno riconosciuti con la procedura di rimborso ordinarial, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto erroneamente il giudice di appello ha individuato il dies a quo per il decorso del termine di prescrizione degli interessi a far data dalla dichiarazione dei redditi "dalla quale deriva il credito Irpeg relativo all'anno di imposta 1984". Per la ricorrente la L. n. 413 del 1991, art. 25, come interpretato nella circolare esplicativa, ha inciso sul rapporto tributario originariamente derivante dalla dichiarazione dei redditi del 1984, imponendo la compensazione per il credito irpeg con il debito derivante dall'applicazione

dell'imposta sostitutiva di rivalutazione degli immobili, e prevedendo per il credito relativo agli interessi, maturati sino alla detta compensazione (1991) la procedura ordinaria di rimborso. Solo dal momento della compensazione ex lege del 1991, allora, il credito della ricorrente per gli interessi maturati sino a quella data era certo e liquido, essendo cessato con la restituzione del capitale il corso degli interessi. Prima di tale data la società non aveva titolo per formulare un'autonoma richiesta di pagamento degli interessi maturati. Il titolo principale, ossia l'imposta chiesta a rimborso e compensata, si è "stabilizzato" e "consolidato" solo con la compensazione avvenuta nel 1991.

1.1. Tale motivo è infondato.

1.2. Invero, è pacifico che la società ha chiesto il rimborso del credito Irpeg con la dichiarazione dei redditi dell'anno 1984.

Nel 1991, poi, ha compensato tale credito Irpeg, per il solo capitale, esclusi gli interessi nel frattempo maturati, con il debito derivante dal pagamento dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione degli immobili di cui alla L. n. 413 del 1991.

1.3. La L. n. 413 del 1991, art. 24, comma 1, prevede che "le società per azioni e in accomandita per azioni...sono tenuti a rivalutare i fabbricati e le aree fabbricabili di cui all'art. 25, acquisiti entro la data di chiusura dell'esercizio chiuso nell'anno 1990 e risultanti nel bilancio relativo a tale esercizio".

La stessa legge, art. 25, comma 2, dispone che "sull'importo della rivalutazione dei beni iscritti in bilancio è dovuta una imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi delle persone fisiche, dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi, pari al 16 per cento".

All'art. 25, comma 6, si dispone che "...qualora il contribuente abbia diritto a rimborsi di crediti di imposta sulla base delle dichiarazioni relative a periodi di imposta precedenti o risultanti da quella relativa al periodo di imposta nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, gli importi da versare devono essere utilizzati fino al 25 per cento del loro ammontare a titolo di compensazione dei predetti rimborsi a partire da quello meno recente".

Pertanto, si è in presenza di una compensazione ex lege, che riguarda, però, solo il capitale, ma non il credito per interessi.

1.4. La circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 1992, interpretativa della L. n. 413 del 1991, ha precisato che "non possono formare oggetto di compensazione gli interessi relativi ai predetti crediti, fermo restando che essi saranno riconosciuti con la procedura di rimborso ordinaria".

1.5. Deve osservarsi, quanto alla infondatezza della doglianza della società, che costituisce principio consolidato di questa Corte quello per cui, in tema di imposte sui redditi, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non trova applicazione, ai fini del rimborso del relativo importo, il termine di decadenza previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, non occorrendo la presentazione di un'apposita istanza, in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, è

posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria. La relativa azione è pertanto sottoposta all'ordinario termine di prescrizione decennale (per gli interessi il termine di prescrizione è quinquennale), sulla cui decorrenza non incide nè il limite temporale stabilito per il controllo c.d. formale o cartolare delle dichiarazioni e la liquidazione delle somme dovute, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, nè il limite alla proponibilità della relativa eccezione, posto dalla L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 2, comma 58: la prima disposizione è volta infatti ad imporre un obbligo all'Amministrazione finanziaria, senza stabilire un limite all'esercizio dei diritti del contribuente, mentre la seconda contiene un mero "invito" rivolto agli uffici, non suscettibile di applicazione diretta da parte del giudice (Cass., sez. un., 7 febbraio 2007, n. 2687; Cass., 27 marzo 2013, n. 7706). Una diversa interpretazione, imponendo al contribuente, per ottenere il rimborso del proprio credito di imposta, di attendere il termine assegnato all'amministrazione per procedere al controllo delle dichiarazioni dei redditi, comporterebbe, da un lato un privilegio per l'amministrazione e, dall'altro, determinerebbe un vantaggio per il contribuente nella controversia in esame. Va, poi, precisato che per questa Corte, in tema di rimborso d'imposta, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio "quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum" (Cass., sez. un., 15 marzo 2016, n. 5069, che supera il precedente orientamento di cui a Cass., 8 giugno 2012, n. 9339, in ordine al preteso consolidamento della pretesa restitutoria non rettificata entro i termini di legge dall'amministrazione).

Si è, anzi, precisato che, in tema di rimborso d'imposta, non è previsto - nè dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, nè da altre disposizioni - l'onere dell'Amministrazione finanziaria di svolgere attività di rettifica della dichiarazione in cui è stato esposto il credito, sicchè, anche in assenza di accertamenti nei termini di legge, non si consolida l'asserito diritto del contribuente (Cass., 17 giugno 2016, n. 12557; Cass., 31 gennaio 2018, n. 2392).

Pertanto, nella fattispecie, non rileva in alcun modo l'avvenuto "consolidamento" del credito di capitale per irpeg, a seguito della compensazione ex lege imposta dalla L. n. 413 del 1991, art. 25.

Tale compensazione "coatta" ha riguardato soltanto il credito per capitale, ma non l'autonomo e distinto credito per interessi, che era certo, liquido ed esigibile sin dalla presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 1984. Del resto, a voler seguire il ragionamento della società, poichè il credito sarebbe divenuto certo, liquido ed esigibile solo con la compensazione legale del 1991, con il blocco degli interessi da tale data in poi per estinzione del credito per capitale, fino a quella data non potevano sorgere interessi ai sensi dell'art. 1282 c.c..

1.6. La sentenza di questa Corte (Cass., 3 gennaio 2005, n. 66), che fissa il dies a quo del termine di prescrizione degli interessi, in tema di iva, per le somme dovute a rimborso per eccedenze di versamento, solo al momento in cui è divenuto definitivo l'accertamento del diritto al rimborso del capitale (sentenza passata in giudicato sulla condictio indebiti) oppure fino alla definizione, operata dall'Ufficio della somma capitale dovuta in restituzione, è superata dalla giurisprudenza

di legittimità successiva, che ha affermato l'autonomia del credito per interessi da quello per il capitale, indicando il termine di prescrizione in cinque anni ai sensi dell'art. 2498 c.c., n. 4 (Cass., 25 luglio 2014, n. 17020; Cass. 2007/23746; Cass., 935/1984).

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "Violazione e falsa applicazione dell'art. 2944 c.c., in riferimento all'interruzione del termine di prescrizione degli interessi relativi all'imposta (in specie Irpeg) compensate ex lege (L. n. 413 del 1991, art. 25, così come interpretato con la Circolare n. 9 del 1992 del Ministero delle finanze, nella parte già citata nella rubrica del precedente motivo) con l'imposta sostitutiva di rivalutazione degli immobili, per effetto dell'espresso riconoscimento del credito per gli interessi medesimi da parte dell'amministrazione finanziaria, la quale ha accettato la compensazione ex lege senza eccezioni nè riserve, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto accettando la compensazione ex lege nel 1991, con riferimento al credito Irpeg per capitale, ha implicitamente riconosciuto, a decorrere da tale anno, l'esistenza del credito portato dagli interessi maturati.

2.1. Tale motivo è infondato.

Invero, costituisce principio consolidato di questa Corte quello per cui il provvedimento dell'Amministrazione finanziaria che accolga la richiesta del contribuente di rimborso dell'imposta versata limitatamente alla sorte capitale e non preveda il pagamento degli interessi moratori, non implica alcun riconoscimento del debito relativamente agli interessi medesimi e, quindi, non interrompe la prescrizione del relativo credito, stante l'autonomia causale delle due obbligazioni ed il legame solo genetico di accessorietà degli interessi rispetto al capitale (Cass., 15 giugno 2011, n. 13080, in tema di Iva; Cass., 25 luglio 2014, n. 17020; con superamento del precedente orientamento espresso da Cass., 13 maggio 2005, n. 10097, citata dalla ricorrente; Cass., 23746/2007; Cass., 935/1984; Cass. 3858/1999; Cass., 4704/2001).

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente si duole "dell'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, ovvero la circostanza che l'intervenuta compensazione, nel 1992, del debito attinente all'imposta sostitutiva sulla rivalutazione degli immobili (introdotta dalla L. n. 413 del 1991) con il credito relativo all'Irpeg 1984 ha comportato implicitamente ma ineluttabilmente il riconoscimento della spettanza degli interessi relativi alla medesima Irpeg, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", in quanto il giudice di appello ha "dimenticato" di considerare "il fatto" per cui vi è stato l'avvenuto riconoscimento dell'esistenza del diritto al rimborso del credito in sede di compensazione legale.

3.1. Tale motivo è inammissibile.

Invero, il motivo di ricorso con cui - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, così come modificato dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 2, anche se prima del D.L. n. 83 del 2012 - si denuncia omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, deve specificamente indicare il "fatto" controverso o decisivo in relazione al quale la motivazione si assume carente, dovendosi intendere per "fatto" non una "questione" o un "punto" della sentenza, ma un fatto vero e proprio e, quindi, un fatto principale, ex art. 2697 c.c., (cioè un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) od anche un fatto secondario (cioè un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale), purchè controverso e decisivo - in applicazione del principio, la S.C. ha dichiarato inammissibile il

ricorso con cui ci si era limitati a denunciare la mancata motivazione da parte del giudice in ordine alle argomentazioni esposte dal ricorrente nel giudizio di appello, senza, però, individuare i fatti specifici, controversi o decisivi in relazione ai quali si assumeva fosse carente la motivazione medesima (Cass., 5 febbraio 2011, n. 2805; Cass., 8 settembre 2016, n. 17761).

Inoltre, per questa Corte, a sezioni unite, l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riformulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, e dell'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., sez.un., 7 aprile 2014, n. 8053).

Nella specie, la ricorrente ha ammesso che l'eccezione di interruzione della prescrizione per riconoscimento del debito da parte dell'amministrazione è stata sollevata per la prima volta solo in sede di memoria illustrativa nel giudizio di appello (pag. 25 del ricorso per cassazione), ma trattasi, comunque, non di un "fatto", ma di una argomentazione giuridica e della proposizione di una eccezione in senso lato, per cui la società avrebbe potuto, al più, censurare la sentenza per omessa pronuncia ai sensi dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Tra l'altro, mancherebbe comunque l'elemento della decisività, in quanto la specifica doglianza della contribuente (riconoscimento del debito per interessi a seguito della compensazione del debito per capitale) era infondata.

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente deduce "violazione e falsa applicazione della L. n. 350 del 2003, art. 2, comma 58, in riferimento al dovere dell'Ufficio di provvedere al rimborso degli interessi maturati sul credito di imposta (in specie Irpeg), dovuto in base a dichiarazione dei redditi presentata prima del 30-6-1997, e poi compensato, senza far valere l'eventuale prescrizione del diritto della contribuente, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto il giudice di appello avrebbe dovuto invitare l'ufficio ad attenersi alla L. n. 350 del 2003, art. 2, comma 58, quindi a non opporre la prescrizione del diritto agli interessi. La Commissione regionale ha errato nel ritenere che l'invito a non opporre la prescrizione riguardasse solo il credito per capitale Irpeg, ma non quello per interessi.

4.1. Tale motivo è infondato, anche se per una ragione diversa da quella indicata dal giudice di appello.

Invero, la L. n. 350 del 2006, art. 2, comma 58, prevede che "nel quadro delle iniziative volte a definire le pendenze con i contribuenti, e di rimborso delle imposte, l'Agenzia delle entrate

provvede alla erogazione delle eccedenze di Irpef e Irpeg dovute in base alle dichiarazioni dei redditi presentate fino al 30 giugno 1997, senza far valere la eventuale prescrizione del diritto dei contribuenti".

Pertanto, il giudice di appello ha erroneamente ritenuto che tale norma si applicasse solo al credito per capitale Irpeg, ma non al credito per interessi. Tuttavia, per questa Corte tale disposizione costituisce solo un mero invito agli uffici, non suscettibile di applicazione diretta da parte del giudice (Cass., 27 marzo 2013, n. 7706; Cass., sez. un., 7 febbraio 2007, n. 2687; Cass., 11321/2016).

5. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico della ricorrente, per il principio della soccombenza, e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente a rimborsare in favore della Agenzia delle Entrate le spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi Euro 7.000,00, 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, nella Camera di Consiglio, il 9 luglio 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza