Sentenza del 20/12/2019 n. 34201 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con istanza del 9.10.2009 la società Z.I. Ltd., rappresentanza generale per l'Italia, chiedeva il rimborso di Euro 615.249,73 quale maggior irap versata nell'anno 1997 adducendo di non avere riportato in quell'anno la quota di deduzione per svalutazione su crediti effettuata negli anni dal 1998 al 2004 (riportabile nei nove esercizi successivi). Precisava anche che la nuova normativa nel frattempo intervenuta, ed in particolare il D.L. n. 203 del 2005, art. 6, comma 1, convertito in L. n. 248 del 2005, che prevedeva ai fini irap - tra l'altro - l'irrilevanza per le imprese di assicurazioni delle svalutazioni, era applicabile solo alle svalutazioni intervenute dopo l'entrata in vigore della norma suddetta, e non anche ai riporti negli anni di svalutazioni effettuate in precedenza, secondo il previgente regime.

La CTP di Milano accoglieva il ricorso, e la CTR della Lombardia, investita a seguito di appello proposto dall'ufficio, respingeva l'impugnazione.

Contro quest'ultima sentenza ricorre a questa Corte l'ufficio sulla base di sei motivi, chiedendo preliminarmente la trattazione congiunta del presente procedimento con quello avente n. 17294/13 relativo al rimborso irap per gli anni di imposta 2005 e 2006.

Si costituisce la società con controricorso eccependo preliminarmente l'inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 366 c.p.c..

La società ha presentato memoria ex art. 378 c.p.c., datata 2.7.2019.

Motivi della decisione

Va, in primo luogo, disattesa l'eccezione preliminare di inammissibilità del ricorso, formulata dal contribuente in controricorso, per essere lo stesso stato redatto in violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3. L'esposizione dei fatti e delle ragioni di diritto a base del ricorso è, infatti, chiara, senza che la stessa richieda formule sacramentali o formalità specifiche.

Con il primo motivo l'ufficio deduce violazione e falsa applicazione della L. 22 luglio 2000, n. 212, art. 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 7, comma 1, ultimo periodo ed art. 11-bis; del D.L. 203 del 2005, art. 6, comma 1, conv. in L. n. 248 del 2005, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 106, comma 3, art. 11 preleggi, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3.

La CTR ha errato ad equiparare la disciplina dell'irap a quella delle imposte sui redditi. In realtà la disciplina dell'irap è del tutto autonoma rispetto a quella delle imposte sui redditi.

Con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione della L. 22 luglio 2000, n. 212, art. 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, comma 1, ultimo periodo ed art. 11-bis; del D.L. 203 del 2005, art. 6, comma 1, conv. in L. n. 248 del 2005, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 106, comma 3, art. 11 preleggi, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3.

La CTR ha errato a non ritenere applicabile la nuova normativa anche ai riporti di svalutazioni in corso alla data della sua entrata in vigore (i c.d. "noni pregressi"), invocando il principio di irretroattività.

I primi due motivi possono essere trattati congiuntamente, atteso il tema comune, e sono infondati.

Gli stessi, infatti, attengono all'interpretazione, sotto il profilo dell'applicazione temporale, della normativa sulle svalutazioni dei crediti verso gli assicurati ad opera delle compagnie di assicurazione nella determinazione della base imponibile ai fini irap, ed in particolare del D.L. n. 203 del 2005, art. 6, comma 1, convertito in L. n. 248 del 2005, secondo cui non si tiene conto delle svalutazioni, delle riprese di valore e degli accantonamenti effettuati ai sensi del D.Lgs. 26 maggio 1997, n. 173, art. 16, comma 9, ultimo periodo.

Mentre, infatti, fino all'entrata in vigore della suddetta norma le svalutazioni sui crediti - o meglio l'ammontare delle stesse eccedente una determinata soglia - erano deducibili in quote costanti nei nove esercizi successivi, con la normativa del 2005 si è, come visto, sancita l'irrilevanza ai fini fiscali delle stesse.

La questione che si è posta a seguito dell'entrata in vigore di tale normativa è se essa operasse a partire dall'anno di imposta 2005 per le quote in corso di svalutazioni effettuate precedentemente, oppure se operasse solo per le svalutazioni effettuate dopo la data suddetta di entrata in vigore.

La giurisprudenza, anche successiva a quella di cui la stessa Agenzia è pienamente consapevole, tanto da citarla in ricorso - sebbene per contestarla -, appare, in realtà, consolidata sulla tesi per cui la nuova normativa opera solo per le svalutazioni effettuate dopo la sua entrata in vigore, e non ai riporti di svalutazioni precedenti.

Così, sez. VI-5, n. 1111 del 2015, secondo cui In materia di IRAP, in relazione alle imprese assicurative, la svalutazione dei crediti risultanti dal bilancio di esercizio determina immediatamente la decurtazione del valore fiscale dei ricavi, la cui deduzione viene solo rinviata, in parte, agli esercizi successivi, per cui l'indeducibilità, introdotta dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 6, convertito in L. 2 dicembre 2005, n. 248, a partire dall'esercizio 2005, non attinge le quote (cosiddetti noni pregressi) - di competenza degli esercizi anteriori poichè nei relativi bilanci erano state operate le svalutazioni - oggetto di una situazione giuridica sostanziale già consolidata in forza della normativa antecedente.

Di recente tale orientamento è stato confermato anche da sez. V, n. 4165 del 2018, che ha ribadito, in conformità a giurisprudenza precedente, che il motivo per cui la normativa entrata in vigore nel 2005 (anche se in quel caso specifico non si trattava di impresa assicurativa e quindi non veniva in rilievo il D.L. 203 del 2005, ma norma analoga del 2004 per le società finanziarie) si applica solo alle svalutazioni effettuate dopo tale data, e non alle quote derivanti da svalutazioni precedentemente effettuate, e la cui deduzione è in corso nei nove anni seguenti, consiste nel fatto che la svalutazione dei crediti risultanti dal bilancio di esercizio determina immediatamente la decurtazione del valore fiscale dei ricavi, per cui l'indeducibilità introdotta (in quel caso specifico dal D.L. n. 168 del 2004, art. 2, comma 2, e nel presente dal D.L. 203 del 2005, specifico per banche ed assicurazioni) a partire dall'esercizio 2005, non attinge le quote di competenza degli esercizi anteriori, in quanto relative a svalutazioni di crediti operate nei corrispondenti bilanci, ed oggetto, quindi, di una situazione giuridica sostanziale già consolidata. Pertanto, al differimento della deduzione pluriennale dei "noni pregressi" va attribuita valenza esclusivamente finanziaria, costituendo una semplice modalità di deduzione non incidente sulla competenza fiscale, che resta fissata nell'esercizio in cui il fatto che ha dato origine alla agevolazione (perdita o svalutazione di crediti) si è realizzato ed è stato rilevato contabilmente. Da ciò discende che la deducibilità in più annualità costituisce un diritto acquisito, sul quale non può avere effetto la predetta modifica legislativa, posto che, diversamente, si verrebbe ad attribuire alla legge successiva valore retroattivo, in violazione del principio di cui all'art. 11 preleggi, e, per le leggi tributarie, alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3, (Statuto del contribuente), in mancanza di una chiara previsione di retroattività (cfr. Cass. sez. V, 09/12/2009, n. 25722; Cass. sez. V, 13/04/2012, n. 5353).

Con il terzo motivo deduce violazione dell'art. 112 c.p.c., e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

La CTR non si è pronunciata sulla correttezza del "quantum" dedotto, per quanto l'ufficio avesse specificamente dedotto questo aspetto.

Il motivo è infondato.

La CTR ha infatti richiamato tale argomento nella parte narrativa della sentenza, in cui ha illustrato che l'ufficio contestava il quantum" dedotto, o meglio le modalità di determinazione dello stesso, basate su un "semplice prospetto".

Dato atto di ciò, la lettura complessiva della sentenza porta a ritenere che il rigetto dell'appello è divenuto, almeno implicitamente, un rigetto consapevole anche di tale aspetto, per cui non sussiste il vizio dedotto.

Con il quarto motivo deduce omessa motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo del giudizio. Art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Il motivo è infondato.

Si tratta, in sostanza, della stessa questione già dedotta nel terzo motivo, questa volta riproposta ai sensi dell'art. 360, n. 5, qualora si ritenesse l'insussistenza del vizio ai sensi dell'art. 360 c.p.c.,

n. 4, ravvisandosi rigetto implicito.

Il motivo, peraltro, è ai limiti dell'inammissibilità.

Lo stesso, infatti, è stato dedotto con una formulazione che appare richiamare la norma di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, nella versione anteriore alla novella del 2012, allorchè il vizio deducibile era quello della "omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio", mentre, essendo la sentenza impugnata stata depositata nell'ottobre 2012, il vizio poteva essere dedotto solo per "omesso esame di fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti", e non, quindi, per omessa motivazione.

Peraltro, il riconosciuto rigetto implicito della questione comporta che non vi sia stato omesso esame del fatto storico a base della stessa, essendo piuttosto lo stesso stato riconosciuto come irrilevante.

Con il quinto motivo deduce omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, (come modificato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54).

Il motivo è infondato perchè si tratta del medesimo motivo riproposto, in effetti, ai sensi del "nuovo" art. 360 c.p.c., n. 5, dopo la novella del 2012, ma, come accennato sopra, la conclusione secondo cui il fatto è stato preso in considerazione, ma implicitamente rigettato, non determina omesso esame dello stesso.

Peraltro, lo stesso appare inammissibile in base al principio della "doppia conforme", di cui all'art. 348-ter c.p.c., comma 5, come eccepito dalla società contribuente.

Con il sesto motivo deduce violazione dell'art. 2697 c.c, e D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Accogliendo la tesi avversaria sulla base di un semplice prospetto di parte, la CTR non ha applicato correttamente il principio dell'onere della prova.

Il motivo è infondato.

La CTR non ha violato il principio dell'onere della prova perchè ha riconosciuto che fosse la parte a dovere dimostrare la correttezza dell'ammontare delle quote dedotte. Ha, quindi, ritenuto - con valutazione non sindacabile nel merito in questa sede - che la parte avesse adempiuto a tale onere, ovviamente sulla base di un prospetto "di parte", cioè da essa proveniente.

Se l'ufficio intendeva contestare l'attendibilità del suddetto prospetto e le sue conclusioni, era suo onere indicare i punti specifici in cui lo stesso appariva viziato, e di conseguenza indicare specificamente in che misura il "quantum" dedotto doveva essere di diverso importo.

Il ricorso deve quindi, nel suo complesso, essere rigettato.

Le spese seguono la soccombenza. Non si ravvisano, infatti, ragioni per la compensazione, atteso che l'orientamento sul criterio di deduzione temporale dei "noni pregressi" esisteva già al

momento della proposizione del ricorso.

Le spese del presente giudizio sono, pertanto, a carico dell'ufficio ricorrente e, tenuto conto del valore della causa, si liquidano in Euro 10.000.

Si dà atto che, ai sensi della L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, (legge di stabilità 2013), in presenza di soccombenza della parte ammessa alla prenotazione a debito, per effetto del presente provvedimento non sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali del presente giudizio, liquidate in Euro 10.000 per compensi, oltre a Euro 200 per esborsi, alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, ed agli accessori di legge Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 9 luglio 2019.

Depositato in Cancelleria il 20 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza