Sentenza del 05/04/2019 n. 9618 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La G. S.p.A. (ora Banca S. S.p.A.) ricorre con due motivi avverso l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 4723/2011 della Commissione Tributaria Centrale, sezione di Milano (di seguito C.T.C.), emessa in data 10/11/2011, depositata il 20/12/2011 e non notificata, che, in controversia relativa all'impugnativa del silenzio rifiuto dell'istanza di rimborso delle maggiori imposte (Irpeg, Ilor ed addizionali) versate a seguito dell'inclusione degli interessi sui crediti di imposta tra gli elementi positivi di reddito per l'anno di imposta 1983, ha rigettato il ricorso della società, confermando la sentenza della Commissione Tributaria di secondo grado, sfavorevole alla contribuente.

2. Con la sentenza impugnata la C.T.C. ha ritenuto che gli interessi attivi maturati sui crediti di imposta dovessero essere assoggettati ad imposta e che le argomentazioni della società fossero prive di pregio.

3. A seguito del ricorso, l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso e spiega ricorso incidentale, condizionato all'accoglimento del ricorso principale, affidato ad un unico motivo.

4. La ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo, la società ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 597 del 1973, artt. 41, 44 e 52, nonchè del D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36.

In particolare, la ricorrente deduce che, secondo la normativa vigente ratione temporis, gli interessi sui crediti di imposta non erano assoggettati ad imposta, poichè gli artt. 52 e 44 citati, sul reddito di impresa, rinviavano al D.P.R. n. 597 del 1973, art. 41, che, alla lett. i), riconduceva tra i redditi di capitale gli altri interessi non aventi natura compensativa. Dovevano, quindi, escludersi dai redditi di capitale gli interessi sui crediti di imposta, che, per unanime giurisprudenza, avevano natura compensativa.

Nè, secondo la ricorrente, l'assoggettamento ad imposta poteva dedursi dal D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36 (del tutto ignorato dalla decisione della C.T.C.), che ha previsto la retroattività delle norme del T.u.i.r. (che ha introdotto la tassabilità degli interessi in oggetto) nel caso in cui le dichiarazioni fossero state redatte in modo conforme alle disposizioni dello stesso T.u.i.r., poichè

"al fine di stabilire se al contribuente, il quale abbia già tradotto nei fatti, in sede di dichiarazione, i contenuti della nuova normativa (erroneamente anticipandoli), sia, o meno, consentito procedere alla rettifica della dichiarazione medesima, occorre accertare il momento in cui la rettifica - sotto forma di istanza di rimborso - è stata operata. In particolare, è necessario verificare se l'istanza di rimborso delle somme, indebitamente pagate secondo la vecchia normativa, è stata formulata prima o dopo l'entrata in vigore del citato D.P.R. n. 42 del 1988, in quanto solo nel primo caso la rettifica deve ritenersi efficace (con conseguente accoglimento della domanda di rimborso), avendo tempestivamente reso la originaria dichiarazione non conforme alle nuove disposizioni, laddove, nel secondo caso, la rettifica stessa non ha impedito che la conformità della dichiarazione alle norme sopravvenute (con conseguente automatica applicabilità di queste ultime) si consolidasse definitivamente" (Cass. n. 8725 del 2003, richiamata in Cass. 3399/2010, in motivazione).

Con il secondo motivo, la ricorrente denunzia l'insufficiente motivazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, su di un fatto decisivo e controverso, perchè la C.T.C. non avrebbe considerato in alcun modo la data di presentazione dell'istanza di rimborso (nel caso di specie il 14 novembre 1985, anteriore all'entrata in vigore del D.P.R. n. 42 del 1988), in ciò trascurando un elemento decisivo per stabilire la normativa applicabile al caso di specie.

1.2. I motivi, da esaminare insieme perchè connessi, sono fondati e vanno accolti.

1.3. Preliminarmente, deve rilevarsi che il ricorso risulta ammissibile, poichè il riferimento al D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36, contenuto nella memoria depositata nel corso del precedente giudizio innanzi alla C.T.C. e ripreso con i motivi di ricorso in Cassazione, è meramente funzionale alla soluzione della questione relativa all'irretroattività delle disposizioni del T.u.i.r., che hanno previsto la tassabilità degli interessi in oggetto, questione introdotta con il ricorso in appello, dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina nel corso del giudizio di primo grado, reiterata nel ricorso innanzi alla C.T.C. ed oggetto di pronuncia da parte dei giudici di merito.

Si è detto che "in tema di contenzioso tributario, si ha domanda nuova, improponibile nel giudizio d'appello D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 57, comma 1, quando il contribuente, nell'atto di appello, introduce, al fine di ottenere l'eliminazione - o la riduzione delle conseguenze - dell'atto impugnato, una causa petendi diversa, fondata su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado, sicchè risulti inserito nel processo un nuovo tema di indagine" (Sez. 5, Sentenza n. 4335 del 26/03/2002).

Nel caso di specie, la banca ricorrente non ha introdotto, nè un nuovo petitum, nè una nuova causa petendi, ma semplicemente l'indicazione della specifica norma di legge applicabile al caso concreto, che il giudice avrebbe dovuto applicare, sulla base degli elementi fattuali già tutti chiaramente introdotti nel giudizio.

In particolare, la Commissione Tributaria di primo grado aveva ritenuto di applicare alla fattispecie al suo esame le norme del T.u.i.r. sulla tassabilità degli interessi maturati sui crediti di imposta, ritenendo che la nuova disciplina fosse retroattiva per la sua natura interpretativa e non innovativa.

La banca sul punto aveva avanzato appello, sostenendo l'irretroattività delle nuova normativa, reiterando tale tesi con il ricorso innanzi alla C.T.C. e depositando nel corso del giudizio le note, in cui richiamava il D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36, per sostenere l'irretroattività della nuova normativa nel caso in esame.

Non risulta, quindi, violato il divieto di proposizione di domande nuove, già esistente anche nel vigore del D.P.R. n. 636 del 1972 in base al generale disposto dell'art. 345 c.p.c. Nel merito, questa Corte ha già chiarito che il sopraggiungere di una disposizione normativa, la quale renda applicabile retroattivamente un regime di assoggettamento a tassazione, preclude al contribuente, che abbia già tradotto nei fatti in sede di dichiarazione dei redditi erroneamente anticipandoli - i contenuti di una tal modifica, di procedere ove ancora nei termini - alla rettifica della dichiarazione medesima.

Se il contribuente ha provveduto a rettificare la sua dichiarazione prima della entrata in vigore del D.P.R. n. 42 del 1988 (formulando una relativa istanza di rimborso per le somme pagate indebitamente sulla base della vecchia normativa), la rettifica è efficace nel senso che essa ha reso la originaria dichiarazione non conforme alle nuove norme.

Se la rettifica è stata presentata dopo l'entrata in vigore del D.P.R. n. 42 del 1988 (che ha reso applicabile retroattivamente le disposizioni del Tuir alle dichiarazioni conformi), tale istanza non può sortire alcun effetto positivo per il contribuente, che non può sicuramente scegliere (con una forma di uso potestativo del diritto) quale disciplina applicare.

In definitiva, il limite temporale entro il quale doveva essere formulata la rettifica è quello dell'entrata in vigore del D.P.R. n. 42 del 1988, il cui meccanismo ha reso applicabili le nuove norme alle dichiarazioni che in quel momento erano ad esse conformi (vedi Cass. sent. n. 3399/2010, in motivazione).

Nel caso di specie è evidente che l'istanza di rimborso (che la ricorrente assume di aver presentato il 4 novembre 1985) è precedente all'entrata in vigore delle nuove norme (dato che inequivocabilmente risulta dalla presentazione del ricorso avverso il silenzio rifiuto dell'amministrazione in data 10 aprile 1986), per cui il ricorso va accolto.

2.1. Di conseguenza va rigettato il ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate, con cui l'Ufficio denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., del D.P.R. n. 636 del 1972, art. 19 bis e art. 345 c.p.c., perchè la C.T.C. non avrebbe rilevato il contenuto di novità della memoria depositata nel corso del giudizio ed avrebbe ritenuto ammissibile la domanda nuova attinente all'applicabilità del D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36, in contrasto con il divieto di ius novorum.

Per quanto fin qui detto, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la Corte cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della banca contribuente.

Sussistono giusti motivi, in considerazione delle modifiche normative avvenute in corso di causa, per compensare tra le parti le spese dei giudizi di merito.

L'Agenzia delle Entrate va, invece, condannata al pagamento in favore della ricorrente delle spese del giudizio di legittimità, come liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale, rigetta quello incidentale, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della banca contribuente;

compensa tra le parti le spese dei gradi di merito;

condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.200,00, oltre il 15% per spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 14 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 5 aprile 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza