Sentenza del 13/12/2021 n. 39521 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. 4M s.p.a. effettuò la rivalutazione di un marchio aziendale, ai sensi della L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 3, versando la relativa imposta sostitutiva, pari al 19% del maggior valore del bene, di Euro 68.688,77.

2. A seguito di un processo verbale del 1 marzo 2007, che aveva riscontrato l'assenza del requisito della rivalutazione costituito dall'iscrizione del marchio nel bilancio chiuso entro il 31 dicembre 2000, l'Agenzia delle entrate notificò a 4M s.p.a. un avviso di accertamento, con il quale recuperò a tassazione il valore rivalutato, liquidando le correlative IRPEG e IRAP. Nel predetto processo verbale del 1 marzo 2007, veniva precisato che "(r)ilevato che la parte ha già versato all'Erario a titolo di imposta sostitutiva una quota pari al 19% del valore del bene come determinato a seguito della rivalutazione e che pertanto viene riconosciuto dall'Ufficio a titolo di credito di imposta una somma pari al 19% dell'imponibile ripreso a tassazione".

L'accertamento fu definito della società contribuente, ai sensi del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, con atto di accertamento con adesione, preceduto dal verbale di contraddittorio del 27 luglio 2007 nel quale veniva ribadito quanto precisato nel processo verbale del 1 marzo 2007.

3. L'11 aprile 2008, 4M s.p.a. chiese la restituzione dell'imposta sostitutiva relativa al marchio, in quanto indebitamente versata.

4. L'Agenzia delle entrate rifiutò la restituzione, eccependo, tra l'altro, che il rimborso era stato chiesto oltre il termine di decadenza previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38 (quarantotto mesi dalla data del versamento).

5. 4M s.p.a. impugnò tale rifiuto davanti alla Commissione tributaria provinciale di Venezia, che rigettò il ricorso della società contribuente.

6. Avverso tale pronuncia, 4M s.p.a. propose appello alla Commissione tributaria regionale del Veneto (hinc anche "CTR"), che lo accolse, con la motivazione che "1. I termini decadenziali sono perentori, ma legati al momento in cui si ha conoscenza dei fatti, e ciò è avvenuto dopo l'incontro conciliativo; 2. Secondo la giurisprudenza è legittima la decadenza che cominci a decorrere dal giorno in cui si è effettuato il versamento, ma solo se lo stesso fosse dovuto e non si è sicuramente in questo caso; 3. Il principio di tutela del legittimo affidamento trova origine nella Costituzione (Artt. 3, 23, 53, 97) ed è uno dei fondamenti dello stato di diritto, pertanto il diritto al rimborso è palese".

5. Avverso tale sentenza - depositata il 18 ottobre 2012 e non notificata - ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, che affida il proprio ricorso, notificato il 3 dicembre 2013, a un unico motivo.

5. 4M s.p.a. resiste con controricorso, notificato il 10 gennaio 2014. Con lo stesso atto, 4M s.p.a. ha altresì proposto, in via subordinata, ricorso incidentale, affidato a un unico motivo.

6. Il Procuratore generale ha depositato conclusioni motivate, con le quali ha chiesto l'accoglimento del ricorso principale e la dichiarazione di inammissibilità del ricorso incidentale.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo del ricorso principale, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, per non avere la CTR ritenuto la decadenza della società contribuente dal diritto alla restituzione dell'imposta sostitutiva versata per averne chiesto il rimborso oltre il termine previsto da detta disposizione, decorrente dalla "data del versamento", dovendosi altresì escludere che "il supposto riconoscimento (operato nel corso del procedimento amministrativo) pot(esse) impedire la decadenza del contribuente" o comportare la rinuncia alla prescrizione o l'interruzione di essa, nonchè "che po(tesse) contrariamente invocarsi (...) il principio dell'affidamento".

2. Con l'unico motivo del ricorso incidentale, 4M s.p.a. denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), l'"omessa pronuncia su tutti i motivi di ricorso in appello", in particolare, sui motivi che: a) alla fattispecie di causa era applicabile non il regime di decadenza di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, bensì la disciplina prevista dall'art. 2033 c.c., per l'indebito oggettivo di diritto comune e, con essa, l'ordinario termine di prescrizione decennale previsto per tale indebito e la disposizione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2; b) il dies a quo del termine di decadenza decorreva non dalla data del versamento dell'imposta ma dalla "definizione e la chiusura dei rilievi effettuati con l'accertamento".

3. Preliminarmente, devono essere esaminate le eccezioni di inammissibilità del ricorso principale sollevate dalla controricorrente per: a) tardività, in quanto proposto oltre il termine "lungo" di cui all'art. 327 c.p.c., comma 1; b) "(i)ncoerenza fra il motivo di impugnazione e la sentenza impugnata", in quanto "(l)'applicabilità o meno del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 (...) è questione che esula dalle motivazioni della sentenza della Commissione Regionale", con la conseguenza che "tale norma non può nè ritenersi violata, nè erroneamente applicata"; c) "mancata impugnazione di tutte le rationes decidendi della sentenza impugnata".

3.1. La prima eccezione non è fondata.

Posto che la sentenza impugnata è stata pubblicata, mediante deposito nella segreteria della CTR (ai sensi del combinato disposto del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 61, comma 1, e art. 37, comma 1), il 18 ottobre 2012, si ha che: il termine annuale dell'art. 327 c.p.c., comma 1, scadeva il 18 ottobre 2013; da tale data vanno computati i 46 giorni (e non "45 giorni", come erroneamente ritenuto dalla controricorrente) della sospensione feriale;

conseguentemente, considerati i residui 13 giorni di ottobre e i 30 giorni di novembre, il termine per la proposizione del ricorso scadeva martedì 3 dicembre 2013.

Poichè il ricorso è stato notificato dall'avvocato a mezzo della PEC proprio il 3 dicembre 2013, esso è tempestivo.

3.2. La seconda eccezione non è fondata.

La sentenza impugnata riporta anzitutto (nelle pagine dalla terza alla sesta) le deduzioni delle parti, dalle quali risulta che oggetto del contendere era l'applicabilità o no alla fattispecie di causa del termine di decadenza dal diritto al rimborso previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, e, nel caso di ritenuta applicabilità di tale disposizione, il dies a quo di decorrenza dello stesso termine.

Risulta pertanto evidente che la successiva motivazione della sentenza impugnata, col fare riferimento ai "termini decadenziali" e alla "legittim(ità) (del)la decadenza", si riferisce palesemente, ancorchè implicitamente, all'applicazione del termine di decadenza previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, e, in particolare, al dies a quo di decorrenza di tale termine.

Ne consegue la piena connessione logica - e, quindi, la coerenza - tra il motivo di ricorso, con il quale è denunciata la violazione e falsa applicazione del predetto art. 38, e la motivazione della sentenza impugnata, che all'applicazione di tale disposizione palesemente, ancorchè implicitamente, fa riferimento.

3.3. La terza eccezione non è fondata.

La sentenza impugnata si fonda su due rationes decidendi: a) la decorrenza del termine di decadenza previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, non dal "giorno in cui si è effettuato il versamento" (punto 2) ma dal "momento in cui si ha conoscenza dei fatti", in particolare, nella specie, "dopo l'incontro conciliativo" (punto 1); b) la tutela del legittimo affidamento del contribuente.

Entrambe tali rationes decidendi sono state impugnate con il motivo di ricorso, con il quale la ricorrente ha contestato sia che il termine di decadenza previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, decorresse "dopo l'incontro conciliativo" - deducendo che, invece, esso decorreva dalla "data del versamento" - sia "che po(tesse) contrariamente invocarsi (...) il principio dell'affidamento".

4. Il motivo è fondato.

4.1. Anzitutto, si deve ritenere la correttezza della sentenza impugnata là dove ha (implicitamente) reputato applicabile alla fattispecie di causa la disciplina del rimborso dei versamenti diretti prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38.

A tale riguardo, va rilevato che la L. n. 448 del 2001, art. 3, comma 10 - dopo avere statuito, al primo periodo, che "(l)e società che si avvalgono delle disposizioni del presente articolo devono versare il 40 per cento dell'imposta sostitutiva entro il 16 dicembre 2002 e la restante parte in quote di pari importo entro il 16 febbraio 2003 ed il 16 maggio 2003, con i criteri di cui al D.Lgs. 9

luglio 1997, n. 241" - al secondo periodo, stabilisce che, "(p)er la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi".

Da tale rinvio alle disposizioni previste per i rimborsi delle imposte sui redditi, discende l'applicabilità al rimborso del versamento dell'imposta sostitutiva de quo del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, relativo, appunto, al rimborso dei versamenti diretti delle imposte sui redditi.

Il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, disciplina il rimborso, in particolare, nei casi di "errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento".

La fattispecie di causa rientra pianamente nell'ipotesi dell'"inesistenza totale" dell'obbligo di versamento, atteso che essa è relativa a un pagamento dell'imposta sostitutiva ab origine non dovuto, stante l'inapplicabilità - per l'assenza del requisito della rivalutazione costituito dall'iscrizione del marchio nel bilancio chiuso entro il 31 dicembre 2000 - della disposizione di legge (la L. n. 448 del 2001, art. 3) in base alla quale lo stesso pagamento fu effettuato.

La presenza di tale speciale regime (di decadenza) per l'indebito tributario in considerazione impedisce poi, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte (Cass., Sez. U., 16/06/2014, n. 13676; Cass., 06/09/2004, n. 17918, 27/11/2006, n. 25096, 25/05/2011, n. 11456), dalla quale non vi è ragione di discostarsi, l'applicazione della disciplina prevista dall'art. 2033 c.c., per l'indebito oggettivo di diritto comune e, quindi, dell'ordinario termine di prescrizione decennale stabilito per tale indebito.

4.2. La CTR erra tuttavia nel reputare che il termine di decadenza previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, decorresse non, come di regola, dalla data del versamento, ma "dopo l'incontro conciliativo".

Nel caso di specie di un pagamento ab origine non dovuto per l'inapplicabilità della disposizione di legge in base alla quale esso fu effettuato, la possibilità di richiederne il rimborso sorge sin dal momento in cui avviene il versamento, con la conseguenza che il dies a quo del termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso, di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, deve essere identificato nel giorno del versamento, in cui il diritto poteva, appunto, essere fatto valere (art. 2935 c.c., applicabile anche in tema di decadenza; Cass., Sez. U., n. 13676 del 2014; Cass., 27/08/1991, n. 9151, 06/10/1998, n. 10231, 10/03/2008, n. 6331), mentre il "riconosci(mento)" operato dall'Agenzia delle entrate nel processo verbale del 1 marzo 2007 e ribadito nel verbale di contraddittorio del 27 luglio 2007 non fece che confermare l'esistenza di un indebito già sussistente e rimborsabile sin dal momento del versamento.

Nè, in materia tributaria, per i diritti del fisco nei confronti del contribuente, opera l'art. 2966 c.c. - che riconnette al riconoscimento proveniente dalla persona contro la quale si deve fare valere il diritto soggetto a decadenza un effetto impeditivo della stessa - atteso che tale disposizione si riferisce solo ai diritti disponibili, quali non sono i diritti del fisco nei confronti del contribuente (Cass., 26/10/2001, n. 13218, Cass., 21/11/2001, n. 14711).

4.3. Erra, parimenti, la CTR, nel reputare che, deve ritenersi, il "riconosci(mento)" operato dall'Agenzia delle entrate nel processo verbale del 1 marzo 2007 e ribadito nel verbale di

contraddittorio del 27 luglio 2007 avesse ingenerato nella società contribuente un affidamento tutelabile in ordine al rimborso dell'imposta sostitutiva indebitamente versata.

Ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 (che ha reso esplicito, nell'ordinamento tributario, il principio della tutela del legittimo affidamento), la nascita di un affidamento tutelabile del contribuente richiede, quale primo e ineludibile presupposto, un'attività dell'amministrazione finanziaria idonea a determinare una situazione di apparenti legittimità e "coerenza" - nel senso di "non contraddittorietà" o di "non discontinuità" (non mutevolezza nel tempo) - dell'attività stessa in senso favorevole al contribuente (Cass., 10/12/2002, n. 17576, 14/01/2015, n. 537, 11/08/2020, n. 16906).

Nel caso di specie, nel processo verbale del 1 marzo 2007, e, poi, nel verbale di contraddittorio del 27 luglio 2007, l'Agenzia delle entrate affermò che "(r)ilevato che la parte ha già versato all'Erario a titolo di imposta sostitutiva una quota pari al 19% del valore del bene come determinato a seguito della rivalutazione e che pertanto viene riconosciuto dall'Ufficio a titolo di credito di imposta una somma pari al 19% dell'imponibile ripreso a tassazione".

Dalla lettura di tale affermazione, risulta che, con essa, l'Agenzia delle entrate si limitò a riconoscere alla società contribuente un credito d'imposta "pari al 19% dell'imponibile ripreso a tassazione", senza, tuttavia, asserire che avrebbe senz'altro proceduto al rimborso dell'imposta sostitutiva indebitamente versata dalla società contribuente, in particolare, a prescindere dalla presentazione, da parte della stessa, di una domanda di restituzione tempestivamente inoltrata entro i termini previsti dalle leggi d'imposta.

Pertanto, la stessa affermazione non poteva integrare un'attività dell'amministrazione finanziaria idonea a determinare una situazione di apparenti legittimità e "coerenza" - nel senso sopra indicato - dell'attività stessa in senso favorevole alla società contribuente e non poteva, perciò, contrariamente a quanto ritenuto dalla CTR, fare nascere un legittimo affidamento, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10, in capo alla stessa, in ordine all'esecuzione, senza forse, del rimborso.

4.4. Da quanto precede consegue la fondatezza del motivo, in tutti i profili in cui è articolato.

5. L'unico motivo del ricorso incidentale - da inquadrare, correttamente, nell'art. 360 c.p.c., comma 1, nel n. 4) e non nel n. 5) - non è fondato.

5.1. Quanto al primo profilo del motivo (indicato sopra sub a), l'infondatezza di esso discende dal fatto che, col reputare (implicitamente) l'applicabilità alla fattispecie di causa della speciale disciplina del rimborso dei versamenti diretti prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, la CTR ha implicitamente ma necessariamente escluso che alla stessa fattispecie fosse applicabile la disciplina prevista dall'art. 2033 c.c., per l'indebito oggettivo di diritto comune e, con essa, l'ordinario termine di prescrizione decennale.

Come si è visto al punto 4.1., tale statuizione deve ritenersi corretta, atteso che, come si è detto nello stesso punto: a) il secondo periodo della L. n. 448 del 2001, art. 3, comma 10, rinvia alle disposizioni previste per i rimborsi delle imposte sui redditi e, con ciò, alla disposizione del D.P.R.

n. 602 del 1973, art. 38; b) la fattispecie di causa rientra pianamente nell'ipotesi, contemplata da tale articolo, dell'"inesistenza totale" dell'obbligo di versamento.

A ciò si deve aggiungere che, poichè nella specie - come pure si è detto al punto 4.1. - viene in rilievo un pagamento non dovuto fin all'origine, si deve in ogni caso escludere l'applicabilità del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, il quale è applicabile, invece, quando "il diritto alla restituzione, non ipotizzabile in precedenza, sia sorto in data posteriore a quella del pagamento dell'imposta" (Cass., 16/02/2010, n. 3575, 11/12/2019, n. 32309).

5.2. Quanto al secondo profilo del motivo (indicato sopra sub b), l'infondatezza di esso discende dal fatto che, con l'affermare che il termine di decadenza decorreva non, come di regola, "dal giorno in cui si è effettuato il versamento", ma "dopo l'incontro conciliativo", la CTR si è in effetti pronunciata proprio sul motivo di appello della società contribuente circa il dies a quo del termine di decadenza (peraltro, accogliendolo), con la conseguenza che nessuna omessa pronuncia è configurabile al riguardo.

6. In conclusione, il ricorso principale deve essere accolto e il ricorso incidentale deve essere rigettato. La sentenza impugnata deve essere cassata in relazione all'accolto ricorso principale e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, con il rigetto del ricorso introduttivo proposto dalla società contribuente avverso il rifiuto della restituzione dell'imposta sostitutiva versata. Infatti, posto che, ai sensi del già citato primo periodo della L. n. 448 del 2000, art. 3, comma 10, i versamenti dell'imposta sostitutiva risalgono al 2002 (il 40%) e al 2003 (la restante parte), la presentazione dell'istanza di rimborso, l'11 aprile 2008, risulta effettuata oltre il termine di decadenza di quarantotto mesi dal versamento previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, comma 1.

7. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza, ai sensi dell'art. 91 c.p.c., comma 1, e sono liquidate come indicato in dispositivo.

In considerazione dell'andamento del doppio grado di merito, le spese processuali dei giudizi di merito devono invece essere compensate tra le parti.

P.Q.M.

accoglie il ricorso principale; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione all'accolto ricorso principale e, decidendo la causa nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della società contribuente; condanna 4M s.p.a. al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.000,00, oltre alle spese prenotate a debito; dichiara compensate tra le parti le spese processuali dei giudizi di merito.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater - comma inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 - si dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma del suddetto art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 26 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 13 dicembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza