Sentenza del 21/06/2022 n. 19901 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Mediante convenzione stipulata il 31.1.1968 l'ANAS affidava alla Infrasud Spa (oggi Tangenziale di Napoli Spa) la concessione di costruzione e successivo esercizio di un'autostrada tangenziale alla città di Napoli, lungo la direttrice est-ovest, con durata fino al 31 dicembre 2007. La stessa convenzione veniva poi modificata nel 1974, in seguito a novelle normative intervenute in materia di legislazione autostradale, introducendosi la possibilità per la società concessionaria di richiedere, a partire dal 1.1.1978, la revisione delle tariffe di pedaggio in ragione delle proprie esigenze finanziarie. Nel corso dei primi esercizi (gravati dall'obbligo di pareggio di bilancio) successivi all'apertura del tratto autostradale, la ricorrente domandò all'ANAS un adeguamento delle tariffe di pedaggio.

1.1. In conseguenza dell'inerzia dell'ente concedente, nell'agosto del 1978 la società chiese, ai sensi dell'art. 16 della convenzione, che con lodo arbitrale venisse riconosciuto l'obbligo di ANAS di ristorare l'impresa concessionaria. In data 17.7.1980 il Collegio arbitrale riconobbe l'obbligo in capo all'ANAS di assicurare l'equilibrio economico, demandando ad un nuovo lodo arbitrale la quantificazione del ristoro, alfine riconosciuto nella misura di Lire 182.685.613.529. La vicenda trovò epilogo quando nel 1988, durante l'approvazione del piano finanziario dell'opera, tramite decreto ministeriale venne riconosciuto il diritto all'adeguamento tariffario per gli esercizi compresi tra il 1978 e il 1982.

1.2. Conseguentemente a nuova convenzione intervenuta tra l'ANAS e la Tangenziale di Napoli Spa venne riconosciuto a quest'ultima il diritto agli importi in questione quale "maggior costo dell'opera" ma, anzichè procedere ad erogare direttamente le somme conseguenti all'adeguamento, si previde che le stesse fossero ammortizzate nel corso della residua durata della concessione, con conseguente rinuncia ufficiale ai crediti vantati a seguito dei lodi arbitrali. La società, con istanza del 20.6.2003, chiedeva quindi all'Amministrazione finanziaria, Ufficio di Napoli 1, la rettifica dei redditi imponibili ai fini Irpeg ed Irap, per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2001, come conseguenza dell'errore nel portare tra le variazioni in aumento il maggiore ammontare dell'ammortamento finanziario imputabile all'incremento del costo dell'opera.

2. Formatosi il silenzio-rifiuto, la società Tangenziale di Napoli proponeva impugnazione innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli, chiedendo il rimborso di Euro 391.912,00 a titolo di maggiore Irpeg versata (nell'intestazione della sentenza della Ctr è scritto Ires), e di Euro 46.268,00 a titolo di maggiore Irap versata, per complessive Euro 438.180,00 (ric., p. 11), oltre al pagamento degli interessi per ritardato rimborso. La Ctp di Napoli, con sentenza n. 366

depositata il 30/5/2013, accoglieva il ricorso della contribuente, dichiarando la spettanza del diritto al rimborso delle maggiori imposte versate nell'annualità 2001.

3. La decisione sfavorevole conseguita in primo grado era assoggettata ad appello dall'Amministrazione finanziaria, innanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania. La Ctr riteneva di accogliere l'impugnazione proposta dall'Agenzia delle entrate, sulla base del mancato assolvimento dell'onere probatorio, da parte della contribuente, in ordine alla dimostrazione dell'illegittimità del diniego.

4. Avverso la decisione assunta dalla Ctr di Napoli ha proposto ricorso per cassazione la società, affidandosi ad undici motivi di ricorso, divisi in tre sezioni. Resiste mediante controricorso l'Agenzia delle entrate.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il P.M., s.Procuratore Generale dell'Erba Rosa Maria, che ha chiesto accogliersi il primo ed il quinto motivo di ricorso, assorbiti gli ulteriori.

5. Sia la ricorrente, sia la controricorrente, hanno depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente contesta la violazione e falsa applicazione delle disposizioni di cui all'art. 2909 c.c. ed all'art. 324 c.p.c., in relazione all'esistenza di giudicati esterni intervenuti tra le stesse parti ed aventi ad oggetto il medesimo rapporto giuridico (ric., p. 29).

2. Mediante il suo secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la contribuente lamenta la nullità della sentenza della Ctr in conseguenza della violazione e falsa applicazione delle disposizioni di cui all'art. 2909 c.c. ed all'art. 324 c.p.c., in relazione all'esistenza di giudicati esterni intervenuti tra le stesse parti ed aventi ad oggetto il medesimo rapporto giuridico (ric., p. 49).

3. Con il suo terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la società censura la Ctr per aver "completamente ignorato l'analisi in concreto operata, nel merito del rimborso, dalle sentenze passate in giudicato" (ric., p. 50).

4. Mediante il quarto strumento d'impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la contribuente critica la nullità della sentenza pronunciata dal giudice dell'appello in conseguenza della violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la Ctr proposto una motivazione meramente apparente (ric., p. 56).

5. Con il quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente contesta la violazione dell'art. 124 disp. att. c.p.c., e dell'art. 2719 c.c., in materia di pretesa omessa prova del passaggio in giudicato delle sentenze prodotte (ric., p. 58).

6. Mediante il sesto mezzo di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente lamenta la mancata applicazione del principio di non contestazione, in materia di pretesa omessa prova del passaggio in giudicato delle sentenze prodotte (ric., p. 65).

7. Con il suo settimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente censura la violazione e falsa applicazione del TUIR, artt. 52 e 69 (attuali TUIR, artt. 83 e 104), nonchè del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 4, in relazione all'art. 2697 c.c., per avere la Ctr erroneamente affermato l'irrilevanza ai fini fiscali del riconoscimento civilistico di un maggior costo dei beni gratuitamente devolvibili iscritti in bilancio, nonchè ritenuto non soddisfatto l'onere probatorio in merito alla spettanza del rimborso delle maggiori imposte (ric., p. 97).

8. Mediante l'ottavo strumento d'impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la società critica l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio in relazione alla comprovata spettanza del diritto al rimborso (ric., p. 105).

9. Con il suo nono motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la contribuente contesta la nullità della sentenza per effetto della violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere l'impugnata sentenza della Ctr motivata solo apparentemente, nella parte in cui nega la spettanza del diritto al rimborso sulla base di "argomentazioni fumose e inconsistenti" (ric., p. 120).

10. Mediante il decimo strumento d'impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione del divieto di doppia imposizione di cui al TUIR, art. 163 ed al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67 (vigenti ratione temporis), nonchè dell'art. 53 Cost., per non avere la Ctr riconosciuto il diritto al rimborso (ric., p. 128).

11. Con il suo undicesimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la società censura la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 23, 32 e 57, in cui è incorsa la Ctr, per avere permesso l'estensione del thema decidendum tramite l'ammissione di nuove eccezioni tardivamente proposte dall'Agenzia delle entrate (ric., p. 130).

12. Deve preliminarmente osservarsi che non appare fondata la questione preliminare sollevata dalla controricorrente, e confermata anche in sede di memoria ex art. 378 c.p.c., in relazione ai primi due motivi di ricorso, affermando che gli stessi dovrebbero valutarsi come inammissibili. Secondo la prospettazione dell'Amministrazione finanziaria, l'impugnata Ctr non ha contrastato l'orientamento proposto dalla giurisprudenza di legittimità, la quale afferma la possibile rilevanza, nel giudizio tributario, del giudicato esterno intercorso tra le stesse parti e relativo a diversa annualità d'imposta ma, valutato il profilo, ha ritenuto che nel caso di specie non ricorressero le condizioni, ed ha in tal modo espresso un giudizio sul fatto, non sindacabile in sede di legittimità.

12.1. Diversamente da quanto sostenuto dalla controricorrente, la valutazione circa l'incidenza del giudicato esterno in un determinato giudizio è questione di diritto, su cui deve necessariamente pronunciare la Cassazione qualora sia sottoposta al suo esame.

13. Tanto premesso, con il primo motivo di doglianza, proposto in riferimento all'efficacia estensiva di giudicati intervenuti tra le stesse parti dell'odierno giudizio, aventi come oggetto il medesimo rapporto giuridico d'imposta ma in relazione ad anni diversi, la società censura la sentenza impugnata, con riferimento al profilo della violazione di legge, riproponendo la problematica della configurabilità, nel processo tributario, dell'istituto del giudicato esterno e

della conseguente efficacia espansiva, questione che trova come punto di riferimento la sentenza delle Sezioni Unite, Cass. 16.6.2006, n. 13916.

Nello specifico, la Corte ha affermato che "qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe la cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il petitum del primo... tale principio non trova deroga in caso di situazioni giuridiche di durata, giacchè anche in tal caso l'oggetto del giudicato è un unico rapporto e non gli effetti verificatisi nel corso del suo svolgimento, e conseguentemente neppure il riferimento al principio dell'autonomia dei periodi d'imposta può consentire un'ulteriore disamina tra le medesime parti della qualificazione giuridica del rapporto stesso contenuta in una decisione della commissione tributaria passata in giudicato", Cass. S.U., 16.6.2006, n. 13916.

13.1. In proposito occorre ricordare che questa Corte di legittimità ha già avuto modo di pronunciarsi sulle medesime questioni, sollevate in giudizio dalle stesse parti, come segnalato nelle sue conclusioni scritte anche dal Pubblico Ministero, esaminando la controversia relativa all'anno d'imposta 1998.

In detta circostanza si è proceduto ad una disamina completa dell'orientamento della Corte, ricostruendo l'indirizzo enunciato dalle stesse Sezioni Unite della Suprema Corte con Cass. S.U., 16.6.2006, n. 13916, lungo cinque direttrici: "a) il processo tributario non è un giudizio sull'atto (da annullare), ma ha" invece, ad oggetto la tutela di un diritto soggettivo del contribuente ed è quindi un giudizio che inevitabilmente si estende al merito e, dunque, anche all'accertamento del rapporto;

b) si deve escludere che il giudicato (salvo che il giudizio non si sia risolto nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione) esaurisca i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio in esito al quale si è formato, e se ne deve ammettere una potenziale capacità espansiva in un altro giudizio tra le stesse parti, secondo regole non dissimili - nei limiti della "specificità tributaria" da quelle che disciplinano l'efficacia dei giudicato esterno nel processo civile;

c) se è vero che l'autonomia dei periodi d'imposta comporta l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori del periodo considerato, è altrettanto vero che una siffatta indifferenza trova ragionevole giustificazione solo in relazione a quei fatti che non abbiano caratteristica di durata e che comunque siano variabili da periodo a periodo (ad es. la capacità contributiva, le spese deducibili); vi sono, peraltro, anche elementi costitutivi della fattispecie a carattere (tendenzialmente) permanente, in quanto entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi di imposta, quali le qualificazioni giuridiche (es. "ente commerciale"), assunte dal legislatore quali elementi preliminari per l'applicazione di una specifica disciplina tributaria e

per la determinazione in concreto dell'obbligazione per una pluralità di periodi d'imposta, ovvero la rendita catastale e la spettanza di una esenzione o agevolazione pluriennale;

d) va quindi escluso che il giudicato relativo ad un singolo periodo d'imposta sia idoneo a "fare stato" per i successivi periodi in via generalizzata ed aspecifica, bensì solo in relazione a quelle statuizioni che siano relative a qualificazioni giuridiche o ad altri eventuali elementi preliminari rispetto ai quali possa dirsi sussistere un interesse protetto avente il carattere della durevolezza nel tempo;

e) nella fattispecie ivi considerata, concernente una esenzione pluriennale, il tempo costituisce un elemento referente della fattispecie medesima, assumendo la pluriennalità carattere costitutivo dell'esenzione (o agevolazione), in quanto il relative arco temporale di estensione è stabilito in ragione di una considerazione unitaria di un insieme di periodi di imposta, trattati sostanzialmente come una sorta di maxiperiodo", Cass. sez. V, 7.12.2018, n. 8138.

13.2. Deve aggiungersi, in proposito, che la successiva giurisprudenza della Corte di legittimità si è uniformata alla innanzi ricordata pronuncia delle Sezioni Unite proponendo al riguardo un orientamento interpretativo, peraltro rigoroso, al quale si intende assicurare continuità.

In particolare il principio del giudicato esterno non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo, e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta, assumono carattere tendenzialmente permanente sì da potersi, a tal fine, considerare gli stessi come unicum e non come differenti periodi frazionati (cfr. Cass. sez. V, 27.10.2021, n. 38950, Cass. sez. V, 20.2.2020, n. 15171, Cass. sez. V, 15.7.2016, n. 14509, Cass. sez. V, 11.3.2015, n. 4832, Cass. sez. V, 4.7.2011, n. 20029).

13.3. In conclusione, deve escludersi che il giudicato intervenuto tra le stesse parti in relazione al medesimo tributo, e relativo ad un singolo periodo d'imposta, sia idoneo, ex se, a "fare stato", in via generalizzata, per ulteriori periodi, precedenti o successivi, potendo avere un tale effetto (come nel caso in questione) solo in relazione a quelle statuizioni che siano relative a qualificazioni giuridiche, o ad altri eventuali elementi preliminari caratterizzati dalla durevolezza nel tempo. L'efficacia di giudicato della pronuncia definitiva intervenuta tra le stesse parti su un'annualità d'imposta estende dunque i suoi effetti anche alle altre nel caso in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno durata pluriennale e sono idonei a produrre effetti lungo un arco temporale che comprende più periodi d'imposizione, potendo perciò essere trattati come un unico periodo d'imposta.

14. Quanto innanzi esposto rientra esattamente nel campo di applicazione della vicenda in esame, che vede, quale presupposto della richiesta di rimborso, l'ammortamento finanziario dei maggiori costi sostenuti (erroneamente recuperati a tassazione e non dedotti) per la costruzione del tratto autostradale (poi destinato ad essere devoluto gratuitamente all'ente concedente al termine della concessione), che trova la sua disciplina nel Tuir, art. 69 (ora Tuir, art. 104) ratione

temporis applicabile secondo il quale: "1. Per i beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione è consentita, in luogo dell'ammortamento di cui agli artt. 67 e 68, la devoluzione di quote costanti di ammortamento finanziario. 2. La quota di ammortamento finanziario deducibile è determinata dividendo il costo dei beni, diminuito degli eventuali contributi del concedente, per il numero degli anni di durata della concessione considerando tali anche le frazioni. In caso di modifica della durata della concessione la quota deducibile è proporzionalmente ridotta o aumentata a partire dall'esercizio in cui la modifica è stata convenuta. 3. In caso di incremento o di decremento del costo dei beni, per effetto di sostituzione a costi superiori o inferiori, di ampliamenti, ammodernamenti o trasformazioni, di perdite e di ogni altra causa, la quota di ammortamento finanziario deducibile è rispettivamente aumentata o diminuita, a partire dall'esercizio in cui si è verificato l'incremento o il decremento, in misura pari al relativo ammontare diviso per il numero dei residui anni di durata della concessione".

14.1. Si versa, pertanto, nell'ipotesi - considerata dalle Sezioni Unite e puntualizzata, in positivo, dalla successiva giurisprudenza (oltre alla giurisprudenza sopra citata v. Cass. n. 21395 del 15.9.2017; Cass. n. 9710 del 19.4.2018; Cass. n. 17760 del 6.7.2018) - in cui vengono in esame fatti che, per legge, hanno durata pluriennale e producono effetti per un arco di tempo che include più periodi di imposta, trattati come un unico periodo d'imposta. Ne deriva che l'accertamento con efficacia di giudicato su un'annualità estende i suoi effetti anche alle altre annualità e tale effetto si esplica non solo rispetto agli atti impositivi in senso stretto, ma anche in caso di istanza di rimborso, fermo, rispetto a quest'ultima, il limite - non riscontrabile nel caso in esame - derivante dal maturare dell'eventuale decadenza o prescrizione, trattandosi di fatti ulteriori, di carattere impeditivo od estintivo, rispetto al diritto al rimborso.

15. Risulta inoltre come, nel corso del giudizio di merito, la contribuente abbia prodotto diverse decisioni della Citp di Napoli a lei favorevoli e passate in giudicato, nonchè le attestazioni dei rimborsi corrisposti dall'Agenzia delle entrate, tutte relative alla unitaria questione finora esaminata e riguardanti le annualità 1989, 1990, 1991, 1992, 1993, 1996 e 1997. Questi documenti risultano riprodotti anche nel corpo del ricorso per Cassazione.

15.1. La Ctr, invero, ha escluso l'efficacia espansiva del giudicato esterno osservando che "non sussiste giudicato esterno, dal momento che le tre sentenze depositate agli atti dalla Tangenziale di Napoli spa sono prive della certificazione di passaggio in cosa giudicata e sono in copia informe. Peraltro, dalla lettura di esse si apprezza agevolmente come gli argomenti trattati coincidano soltanto in parte con le vicende oggetto dell'odierno giudizio regionale..." (sent. Ctr, p. 2). Il giudice dell'appello non ha però cura di indicare, neppure in sintesi, in quale parte il presente giudizio differirebbe, in relazione al merito, dai giudizi già definiti con decisioni passate in giudicato.

15.2. In realtà, diversamente da quanto ritenuto dal giudice dell'appello, le decisioni chiamate a sostegno dalla società contribuente hanno affrontato, sia pure sinteticamente, la questione nel merito. Come già evidenziato dalla ricordata sent. Cass. n. 8138 del 2019, la sentenza della Ctp di Napoli n. 327/22/11 depositata il 24.5.2011 e (ri)prodotta anche nel presente giudizio (ric., p. 230 s.), osserva al riguardo che "l'ammortamento finanziario ha come scopo quello di consentire al

concessionario di un'opera pubblica per la quale sia previsto che alla scadenza della concessione i beni vengano devoluti gratuitamente all'ente concedente, di recuperare gradualmente, entro detta scadenzai, l'effettivo onere finanziario sostenuto per la costruzione dell'opera, nel caso in esame deve ritenersi che la società ricorrente era legittimata ad effettuare gli ammortamenti finanziari anche sull'importo di Lire 182.165.613.528 di cui al lodo arbitrale intervenuto tra l'ANAS e la Tangenziale di Napoli S.p.A. atteso che il TUIR, art. 69, comma 3, stabilisce che in caso di incremento del costo dei beni per qualsiasi causa, la quota di ammortamento finanziario deducibile è aumentata a partire dall'esercizio in cui si è verificato l'incremento in misura pari al relativo ammontare diviso per il numero dei residui anni della durata della concessione". Gli argomenti spesi in proposito dalla Ctr nella decisione impugnata non appaiono pertanto condivisibili.

15.3. Il primo motivo di ricorso proposto dalla contribuente risulta quindi fondato, e deve essere perciò accolto, conseguendone la cassazione della sentenza impugnata, perchè pronunciata in violazione dei principi sul giudicato "esterno" innanzi esposti. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, pronunziando ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, questa Corte di legittimità può decidere nel merito, accogliendo l'originario ricorso introduttivo proposto dalla contribuente. Gli ulteriori motivi di ricorso rimangono assorbiti.

16. Le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo in considerazione, in particolare, della natura del giudizio, della complessità delle questioni esaminate, del valore della causa e del rinvenimento di un precedente specifico di legittimità tra le stesse parti.

16.1. Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo motivo di ricorso proposto dalla Tangenziale di Napoli Spa, già Infrasud Spa, in persona del legale rappresentante pro tempore e, decidendo nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, accoglie l'originario ricorso proposto dalla contribuente.

Condanna la controricorrente Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di lite in favore della ricorrente, e le liquida in complessivi Euro 9.000,00, oltre 15% per spese generali, Euro 200,00 per esborsi, ed accessori come per legge.

Così deciso in Roma, il 6 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 21 giugno 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza