Sentenza del 12/06/2023 n. 16566 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Banca Intesa ha proposto un'istanza di rimborso relativo a IRES 2006 non dovuta, che trovava solo parziale accoglimento, con esclusione dell'importo capitale di Euro 100.664,00, e dell'importo per interessi di Euro 432.279,16. Gli interessi infatti erano stati calcolati con decorrenza dalla data di entrata in vigore del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, che consentiva anche per i periodi d'imposta anteriori al 2008 la proposizione dell'istanza di rimborso della quota delle imposte sui redditi riferita agli interessi passivi e assimilati.

2. L'Agenzia riconosceva ulteriore rimborso per Euro 96.719,00, La CTP accoglieva il ricorso, e la CTR, adìta dall'Agenzia in sede di gravame, respingeva lo stesso.

3. L'Agenzia propone così ricorso in cassazione affidato a tre motivi. La contribuente si è difesa a mezzo di controricorso per resistere all'impugnativa, ed ha successivamente depositato memorie illustrative.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 112, c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, num. 4 c.p.c. per omessa pronuncia e motivazione apparente in ordine alla richiesta di declaratoria di cessazione della materia del contendere.

Assume infatti la stessa come erroneamente la CTR abbia respinto la richiesta in quanto il riconoscimento del rimborso era avvenuto in corso di giudizio e rimaneva comunque da decidere la questione inerente i relativi interessi

1.1. Anzitutto non si ravvisa una motivazione apparente, essendo la decisione d'appello motivata sul punto, come del resto riportato dalla stessa ricorrente, sia in ordine al fatto che il riconoscimento sarebbe avvenuto solo in corso di causa, sia in ordine alla persistenza di controversia sul punto.

In ogni caso la cessazione della materia del contendere, quale evento preclusivo della pronunzia giudiziale, si verifica solo quando nel corso del processo sopravvenga una situazione che elimini completamente la posizione di contrasto fra le parti, facendo venir meno l'interesse alla decisione, sicchè essa non ricorre quando vi sia stato riconoscimento solo parziale del diritto in contesa (Cass. 27/01/1998, n. 801; in tal senso anche Cass. 08/11/2007, n. 23289).

Nella specie risulta che a fronte della richiesta di pagamento di Euro 100.256,00 (cifra indicata dalla contribuente nel ricorso introduttivo del giudizio), l'Agenzia delle Entrate abbia riconosciuto

e corrisposto alla contribuente nel corso del giudizio di primo grado la minor somma di Euro 96.719,00.

Rimane così ancora in contestazione la debenza della somma di Euro 3.536,28 (Euro 100.255,00 - 96.719,00), e soprattutto la questione degli interessi comune con l'altra parte della pretesa restitutoria negata dall'Agenzia stessa, e rilevata dalla CTR.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia deduce falsa applicazione del D.L. n. 185 del 2008, artt. 6; D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 602, 44 e 44 bis, e 2033, c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, num. 3, c.p.c..

A parere della stessa, la CTR avrebbe errato nel ritenere che gli interessi sulle somme da riconoscersi a titolo di rimborso andrebbero fatti decorrere dalla data del versamento dell'imposta anzichè da quella di entrata in vigore del D.L. n. 185 del 2008, cioè dal 29 novembre 2008.

A parere dell'Agenzia la norma da ultimo citata riconosceva un beneficio fiscale non spettante in precedenza, norma di stretta interpretazione, che consentiva il rimborso della quota parte di IRAP deducibile dall'IRES per gli anni precedenti, purchè fossero ancora pendenti i termini di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38.

Gli interessi allora non avrebbero potuto che decorrere dal secondo semestre successivo non al versamento, ma al 29 novembre 2008, e poichè veniva solo in quel momento (a mezzo della legge citata) creato un abbattimento fiscale prima non spettante.

2.1. Il motivo è fondato.

Il dl. n. 185 del 2008, art. 6 disponeva nel testo vigente ratione temporis: "a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione ai sensi dell'art. 99, comma 1, del t.u.i.r. un importo pari al 10 per cento dell'imposta regionale sulle attività produttive (...) riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti. 2. In relazione ai periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2008, per i quali è stata comunque presentata, entro il termine di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 istanza per il rimborso della quota delle imposte sui redditi corrispondente alla quota dell'IRAP riferita (...), i contribuenti hanno diritto, con le modalità e nei limiti stabiliti al comma 4, al rimborso per una somma fino ad un massimo del 10 per cento dell'IRAP dell'anno di competenza, riferita forfetariamente ai suddetti interessi e spese per il personale (...) i contribuenti che alla data di entrata in vigore del presente decreto non hanno presentato domanda hanno diritto al rimborso previa presentazione di istanza all'Agenzia delle entrate (...) qualora sia ancora pendente il termine di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38. (...) Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di presentazione delle istanze ed ogni altra disposizione di attuazione del presente articolo".

A fronte di tale normativa, il ragionamento della CTR è nel senso che nel momento in cui una normativa sopravvenuta modifica quella preesistente, disponendo le regole per il rimborso di

quanto precedentemente versato, essa rende indebito un versamento in origine dovuto, con la conseguenza che alla restituzione del capitale segua necessariamente quella degli interessi da calcolarsi ex D.P.R. n. 602 del 1973, art. 44.

In realtà con l'art. 6 è stata introdotta una nuova agevolazione fiscale "a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008".

L'espressione utilizzata dal legislatore è chiara nel limitare il nuovo beneficio al futuro ("a decorrere dal periodo d'imposta in corso").

Invece, per i periodi di imposta pregressi lo stesso art. 6, al comma 2, ha disposto il diritto al rimborso di una somma per quei contribuenti che abbiano presentato (o presenteranno successivamente all'entrata in vigore della norma), la relativa domanda nei termini del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, pur commisurato al ri Spa rmio d'imposta derivante dall'agevolazione.

Quindi il legislatore ha riconosciuto un diverso beneficio per il passato.

Che si tratti di un beneficio autonomo e particolare lo si comprende anche dal fatto che il relativo rimborso avviene entro prestabiliti limiti di spesa, e fino alla capienza dei relativi stanziamenti.

Non si tratta dunque di retroattività del beneficio stabilito "a regime", previsto espressamente solo per il futuro, ma di un autonomo beneficio.

Anche la sentenza Corte Cost. n. 232 del 2012, nel rilevare l'effetto retroattivo della deducibilità IRAP recata dalla normativa in esame, fa riferimento in generale alla normativa oggetto delle varie ordinanze di rimessione, e stabilisce che al giudice tributario spetta valutare la misura e gli esatti termini di tale effetto normativo.

Così stando le cose, il decorso degli interessi dovrebbe appunto essere riguardato non dalla data del versamento, dal momento che lo stesso quando venne posto in essere era senz'altro dovuto, ma a quello dell'entrata in vigore della norma costitutiva del beneficio stesso.

Il richiamo della disciplina del rimborso è dunque solo di carattere procedimentale, ma senza che esso comporti l'inquadramento del diritto come connesso ad un versamento indebito, che anzi all'epoca dello stesso era senz'altro dovuto, con conseguente inapplicabilità della disciplina della decorrenza degli interessi tanto in tema di rimborsi fiscali come in tema di condictio indebiti di natura civilistica.

In tal senso si possono efficacemente richiamare i precedenti di questa Corte in tema di rideterminazione delle imposte relative all'indennità e alle altre somme percepite in dipendenza di rapporti di lavoro cessati alla data di entrata in vigore della l. n. 482 del 1985 (cfr. Cass. 10/01/1996, n. 145).

3. Con il terzo motivo l'Agenzia deduce falsa applicazione del D.L. n. 185 del 2008, art. 6, in relazione all'art. 360, comma 1, num. 3, c.p.c..

Ritiene infatti la difesa erariale che abbia errato nel ritenere fondata la richiesta di rimborso della somma di Euro 3.358,00, in quanto non invece non sarebbe spettante la deduzione delle spese di personale, non essendo stato compilato il rigo indicativo della presenza del personale nell'ambito del modello 770 di quello USC.

3.1. Il motivo è inammissibile perchè attraverso lo stesso la difesa erariale tende a sottoporre a questa Corte la revisione di un accertamento in fatto, dal momento che sul punto la CTR aveva accertato che la contribuente "nel 2005 si avvaleva di personale distaccatario, come è rilevabile dal mod. USC, dal mod. IRAP e indirettamente dal mod. 770".

4. In conclusione l'accoglimento del secondo motivo determina la cassazione della sentenza, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte che provvederà anche alla determinazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso e, rigettato il primo motivo e dichiarato inammissibile il terzo, cassa la sentenza impugnata rinviando alla Corte di giustizia di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, che provvederà anche alla determinazione delle spese di giudizio.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 27 aprile 2023.

Depositato in Cancelleria il 12 giugno 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza