Sentenza del 05/07/2023 n. 19007 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Poste Italiane Spa ha impugnato la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio che, in accoglimento dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate esclusivamente sul capo della sentenza di prime cure recante condanna agli interessi, ed in riforma della decisione predetta, ha rigettato la domanda di rimborso presentata dalla contribuente per la restituzione della complessiva somma di Euro 42.812.427,00 richiesta a titolo di interessi sulle somme spettanti quale rimborso Irap, per gli anni di imposta dal 2004 al 2011, in relazione alla sopravvenuta deducibilità di tale imposta dalla base imponibile Ires, ai sensi e nei limiti di cui al D.L. n. 201 del 2011, art. 2, comma 1 quater convertito dalla L. n. 214 del 2011 , ivi introdotto dal D.L. n. 16 del 2012, art. 4, comma 12 convertito dalla L. n. 44 del 2012 .

2. In applicazione della predetta disposizione, la Commissione regionale ha dichiarato dovuti gli interessi dal momento dell'entrata in vigore del D.L. n. 201 del 2011 e fino al momento dell'ordinativo di pagamento.

3. Il ricorso della società contribuente è affidato a cinque motivi e l'Amministrazione resiste con controricorso.

Il pubblico ministero ha depositato memoria con le proprie conclusioni.

La ricorrente ha depositato successiva memoria ex art. 378 c.p.c. e richiesta di discussione orale D.L. n. 137 del 2020 , ex art. 23, comma 8 bis.

Alla pubblica udienza del 13/06/2023 il Pubblico ministero ha chiesto il rigetto del ricorso e le parti hanno insistito per l'accoglimento delle conclusioni rassegnate in atti.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia la nullità della sentenza per carenza di motivazione o motivazione apparente, in violazione dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4.

1.1. Il motivo è infondato.

Va rammentato che "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134 , deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi , come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in

quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione" (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; Cass. Sez. 1, 03/03/2022 n. 7090).

1.2. Nessuna di tali fattispecie ricorre nel caso in esame, in quanto dalla lettura della motivazione della sentenza impugnata emerge l'iter logico seguito dalla CTR per affermare che gli interessi dovevano farsi decorrere non dal versamento dell'imposta, bensì dall'entrata in vigore della legge che aveva determinato il presupposto del diverso conteggio dell'IRES e dunque fatto sorgere il diritto al rimborso. Quanto al termine finale, con rinvio alla giurisprudenza di legittimità, il giudice di appello ha evidenziato le ragioni della individuazione della decorrenza finale.

2. Con il secondo e terzo motivo di ricorso, da trattare congiuntamente per la loro stretta connessione, si censura la violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 44 e 44 bis con riferimento alla individuazione del termine iniziale di decorrenza degli interessi spettanti sulle somme richieste a rimborso.

Si duole in particolare la società ricorrente che la CTR abbia riconosciuto tali interessi solo dal 2 marzo 2012, data di entrata in vigore del D.L. n. 16 del 2012 , che ha introdotto il regime di deducibilità dell'Irap dall'Ires e non con riferimento alla data del versamento, nei termini di cui all'art. 44 cit..

2.1. I motivi sono fondati, nei termini che seguono.

Deve rammentarsi che, in tema di rimborso d'imposte, gli interessi dovuti dall'erario al contribuente per la ritardata restituzione sono soggetti alla disciplina dei rimborsi semestrali, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 38 e 44 sicchè maturano al compimento di ogni singolo semestre, escluso il primo, successivo alla data non della domanda, ma del versamento e fino a quella dell'ordinativo del pagamento, e vanno calcolati al tasso legale vigente al momento della scadenza di ciascun semestre (Cass. 14/12/2016, n. 25684), senza che trovino applicazione le regole civilistiche ordinarie, presentando la disciplina tributaria in esame carattere di specialità (Cass. 20/10/2021, n. 29237); tuttavia, a decorrere dall'1 gennaio 2008, tale interesse va computato, ove siano trascorsi almeno dieci anni dalla richiesta di rimborso, giorno per giorno, come stabilito dalla L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 139 , disposizione che ha una portata meramente ricognitiva della situazione debitoria pregressa, non modificando nè integrando la normativa previgente (Cass. 20/10/2021, n. 29237, cit.).

2.2. Tanto premesso, questa Corte ha già avuto modo di affermare che gli interessi sulle somme che l'Amministrazione deve rimborsare al contribuente non hanno natura corrispettiva, ma moratoria, ossia sono disposti per il ritardo con cui l'imposta non dovuta è rimborsata (cfr. Cass. 21/03/2019, n. 7955), per cui non decorrono quando il ritardo non è addebitabile

all'Amministrazione finanziaria (Cass. 21/03/2019, n. 7955, cit.; cfr. Cass. 29/04/2016, n. 8540 e Cass. 23/07/2004, n. 13808).

Si tratta, tuttavia, di pronunce non strettamente conferenti la fattispecie sub iudice, poichè riguardano specificamente il rimborso di crediti Iva ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis ed in particolare la non decorrenza degli accessori nel periodo compreso tra il sedicesimo giorno dalla data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'Ufficio e quella della loro consegna (Cass. n. 7955 del 2019); o nel periodo in cui sia stato mantenuto dall'Amministrazione il provvedimento, legittimo, di sospensione del relativo pagamento, a causa dell'inadempimento, da parte del contribuente, delle condizioni stabilite dallo stesso provvedimento, ovvero il rilascio di garanzia, per poter dare ugualmente corso al rimborso richiesto (Cass. 22/06/ 2021, n. 17828).

2.3. Invece, più in generale, questa Corte, quando si è trattato di individuare, (al fine di verificarne l'imponibilità, in base alle norme pro tempore vigenti) l'effettiva funzione degli accessori maturati sui crediti che i contribuenti hanno nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ha affermato che "Gli interessi maturati sui crediti di imposta che i contribuenti hanno nei confronti dell'Amministrazione finanziaria non sono dovuti a titolo moratorio (non essendovi mora dell'Amministrazione) nè derivano dall'impiego di capitale, ma servono a compensare i contribuenti dell'esborso pecuniario che essi hanno in precedenza effettuato versando al Fisco una somma di denaro che deve essere loro restituita. L'interesse su tale somma serve a reintegrare la diminuzione patrimoniale subita dal contribuente, che viene così compensato del mancato godimento del denaro in precedenza versato (...). Chiara è perciò la "natura compensativa" degli interessi maturati sui crediti di imposta, idonea ad escluderli dai redditi di capitale elencati nel citato art. 41" (Cass. 05/07/1990, n. 7091, in motivazione; conformi, sulla natura compensativa degli interessi in questione, in materia di imposte dirette, Cass. 06/04/1995, n. 4037; Cass. 28/11/1995, n. 12318; Cass. 15/04/1996, n. 3525; Cass. 10/06/1996, n. 5352; Cass. 15/02/1999, n. 1255; Cass. 17/07/1999, n. 7575; Cass. 08/09/1999, n. 9510; Cass. 17/05/2000, n. 6397; Cass. 20/09/2004, n. 18864; Cass. n. 9852 del 2016; Cass. 17/04/2019, n. 10705; Cass. 04/09/2012, n. 31820).

Del resto, qualora pure la natura "moratoria" degli interessi di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 44 volesse farsi dipendere dalla mera circostanza del riferimento al "ritardato" rimborso contenuto nella rubrica della stessa norma, dovrebbe comunque prendersi atto, per quanto qui interessa, che nel comma 1 la disposizione prende come riferimento, quale dies a quo della decorrenza dei semestri per i quali (escluso il primo) sono dovuti gli accessori, la "data del versamento". Pertanto, se ne dovrebbe trarre la conclusione che il legislatore (a prescindere dalla specifica regola dei semestri e dall'esclusione del primo di essi) considera comunque "ritardato" il rimborso ed in mora l'Amministrazione sin dal versamento che deve essere rimborsato.

2.4. Va dunque richiamato il principio di diritto da questa Corte recentemente affermato secondo cui "In tema di rimborso delle imposte sul reddito, gli interessi di cui al D.Lgs. n. 602 del 1973, art. 44 non presuppongono la mora dell'Amministrazione, ma hanno la funzione di reintegrare la diminuzione patrimoniale subita dal contribuente che non ha goduto della somma di denaro che ha versato al Fisco e che deve essergli restituita. Tali interessi, indipendentemente

dalla buona o mala fede dell'accipiens, maturano al compimento di ogni singolo semestre, escluso il primo, successivo alla data non della domanda, ma del versamento e fino a quella dell'ordinativo del pagamento" (cfr. Cass. n. 11262/2023; nello stesso senso Cass. n. 11189/2023).

2.5. Per quanto qui infine più specificamente rileva, questa Corte ha inoltre recentemente rilevato che "La retroattività, nei limiti previsti dalla stessa norma, del D.L. n. 201 del 2011, art. 2 , comma 1-quater, ha invero privato di titolo ex tunc il relativo pagamento, con la conseguente necessità, in ossequio alla ratio del D.Lgs. n. 602 del 1973, art. 44 di reintegrare integralmente la contribuente della diminuzione patrimoniale subita sin dal momento del versamento". Nè, per quanto ora osservato "la posticipazione della decorrenza degli interessi all'entrata in vigore del D.L. n. 201 del 2011, art. 2 , comma 1-quater, può essere giustificata dall'ipotetica natura moratoria degli stessi accessori, e dunque dalla circostanza che l'Amministrazione non potesse considerarsi in mora in precedenza; o dalla precedente "buona fede" dell'Amministrazione, quale accipiens, inconsapevole di aver ricevuto una prestazione che sarebbe successivamente divenuta sine titulo ex lege" (cfr. Cass. n. 11262/2023, cit.).

Infine, va rammentato che, come affermato da questa Corte, "In tema di imposte sui redditi, la disciplina introdotta dal D.L. n. 201 del 2011, art. 2 , comma 1-quater, conv., con modif., in L. n. 214 del 2011 , che consente di chiedere il rimborso delle maggiori imposte versate in conseguenza dell'intervenuta deducibilità analitica dell'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente, trova applicazione soltanto con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla data di entrata in vigore del D.L. cit., era ancora pendente il termine di quarantotto mesi per richiedere il rimborso previsto a pena di decadenza dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 essendo manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale di tale previsione, nella parte in cui non consente l'estensione delle richiamate disposizioni ai periodi d'imposta precedenti, perchè, in materia di agevolazioni, il legislatore ha un potere ampiamente discrezionale, censurabile solo in caso di palese arbitrarietà o irrazionalità, nella specie insussistenti, tenuto conto dell'ancoraggio della norma al menzionato termine decadenziale e della recessività dell'esigenza di tutelare un eventuale affidamento incolpevole rispetto a quella di dare certezza alle situazioni giuridiche" (Cass. n. 29053/2019; Cass. n. 11087/2019; Cass. n. 15341/2019; Cass. n. 29043/2019; Cass. n. 11262/2019).

Tale limitazione temporale deve pertanto applicarsi ai fini del computo degli interessi, unica questione rimasta controversa tra le parti.

3. Nel caso sub iudice, la sentenza impugnata non si è attenuta ai principi evidenziati, facendo decorrere gli interessi prendendo in considerazione non la data del versamento (limitatamente ai periodi di imposta per i quali, alla data di entrata in vigore del D.L. cit., era ancora pendente il termine di quarantotto mesi per richiedere il rimborso previsto a pena di decadenza dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38), con applicazione del criterio dettato dal D.Lgs. n. 602 del 1973, art. 44 ma quella, successiva, della entrata in vigore del D.L. n. 201 del 2011, art. 2 , comma 1-quater.

4. Con il quarto e quinto motivo di ricorso, da esaminare congiuntamente, la società contribuente lamenta la violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 44 e art. 44 bis anche in relazione agli artt. 3, 41 e 42 Cost. nonchè all'art. 1 del Protocollo Addizionale n. 1 dalla Convenzione Europea per i diritti dell'uomo, con riferimento al termine finale di computo degli

interessi sulle somme da rimborsare, individuato dalla CTR nella data di emissione del mandato di pagamento.

Lamenta in particolare la ricorrente che il contribuente sia privo di qualunque misura di ristoro per i pregiudizi economici che debba subire per effetto dello iato temporale intercorrente tra la data di emissione dell'ordinativo di pagamento e l'effettivo soddisfacimento del credito da rimborso.

4.1. I motivi sono infondati.

L'art. 44 cit. si riferisce espressamente alla "data dell'ordinativo emesso dall'intendente di finanza o dell'elenco di rimborso", in applicazione del principio secondo cui, in tema di rimborso dei crediti, l'adempimento della relativa obbligazione da parte dell'amministrazione finanziaria deve ritenersi eseguito - con conseguente liberazione dalla prestazione dovuta - mediante l'emissione dell'ordinativo di pagamento (la cui esecuzione è poi affidata alla tesoreria), non essendo applicabile in materia tributaria la regola del pagamento al domicilio del creditore, stabilita dall'art. 1182 c.c..

Pertanto, "Ne consegue che - alla luce del disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 44-bis - il termine finale della decorrenza degli interessi sulle somme da rimborsare va individuato nella data di emissione del mandato di pagamento, restando irrilevanti, a tal fine, sia la data della comunicazione dell'emissione stessa al contribuente (che pur va fatta in un termine ragionevole), sia quella dell'effettivo accredito della somma da rimborsare (il cui ritardo può, semmai, essere fonte di responsabilità per il tesoriere) (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2843 del 09/02/2010; Cass. n. 2938 del 10/2/2010)" (Cfr. Cass. 27/04/2023, n. 11189; Cass. 30/06/2020, n. 13082, in motivazione; nello stesso senso Cass. 02/03/2004, n. 4235).

4.2. Per quanto appena osservato, anche con riguardo alla eventuale responsabilità del tesoriere per l'ingiustificato ritardo nell'esecuzione dell'accredito, non è fondata la censura di violazione delle disposizioni costituzionali e della CEDU sollevata dalla ricorrente.

5. In conclusione, in accoglimento del secondo e terzo motivo, nei termini di cui in motivazione, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio al giudice a quo per i necessari accertamenti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il terzo motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione, rigetta il primo, quarto e quinto; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza