

Sentenza del 26/07/2023 n. 22706 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con istanza presentata in data 17 ottobre 1996 al soppresso Centro di Servizio delle II.DD. di Salerno la società Tangenziale di Napoli Spa richiedeva la restituzione delle maggiori imposte versate a titolo di IRPEG ed ILOR per l'anno (Omissis), quantificate rispettivamente in Lire 3.379.684.000 (pari ad Euro 1.745.461,12) e Lire 1.479.754.000 (pari ad Euro 764.229,16).

Tale richiesta era motivata in quanto, con convenzione del 31 gennaio 1969, l'ANAS aveva affidato alla Infrasad Spa (divenuta successivamente Tangenziale di Napoli s.p.a.) la concessione di costruzione e successivo esercizio di un'autostrada tangenziale alla città di Napoli, lungo la direttrice est-ovest, fino al 31 dicembre 2007.

Tale convenzione veniva poi modificata in data 10 ottobre 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 gennaio 1978, la revisione delle tariffe di pedaggio in ragione delle proprie esigenze finanziarie.

1.1. Ultimati i lavori di costruzione, nel 1978 la Tangenziale di Napoli Spa iniziava a gestire il tratto autostradale oggetto di concessione da parte dell'ANAS. 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, a causa di eventi imprevedibili e straordinari non riconducibili all'ordinario rischio d'impresa (connessi soprattutto al notevole livello d'inflazione registrato a partire dal 1974 ed all'abnorme lievitazione dei tassi di interesse).

A fronte dell'inerzia dell'ente concedente, nell'agosto del 1978 Tangenziale di Napoli Spa si determinò, ai sensi dell'art. 16 della convenzione, a richiedere che con lodo arbitrale venisse riconosciuto l'obbligo dell'ANAS di ristorare la concessionaria dell'aggravio subito a causa del mancato adeguamento tariffario.

In data 17 luglio 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, con lodo arbitrale del 22 aprile 1986, 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.

Per effetto di una nuova convenzione, stipulata tra l'ANAS e la Tangenziale di Napoli Spa venne quindi riconosciuto a quest'ultima il diritto agli importi in questione quale "maggiore costo dell'opera" ma, anzichè procedere ad erogare direttamente le somme conseguenti all'adeguamento, si prevede che le stesse fossero ammortizzate - per l'appunto, quale maggiore costo dell'opera - nel corso della residua durata della concessione, unitamente agli altri costi di costruzione sostenuti successivamente all'entrata in esercizio dell'autostrada, con conseguente rinuncia ufficiale ai crediti vantati a seguito dei lodi arbitrali.

1.2. Conseguentemente, a far data dall'esercizio in corso al 31 dicembre 1988, la società provvedeva a stanziare annualmente una maggiore quota di ammortamento finanziario, pari a lire 9.134.280.676 (corrispondenti ad Euro 4.717.462,27), derivante dalla ripartizione del maggior costo dell'impianto di lire 182.685.613.528 (pari ad Euro 94.349.245,07) in venti quote, in corrispondenza alla residua durata ventennale della decisione.

E' quindi accaduto che, nell'esercizio (Omissis) (oggetto del presente giudizio), la società ha provveduto ad iscrivere tra le immobilizzazioni materiali i maggiori ammortamenti ad essa spettanti in forza del nuovo piano finanziario, per la quota annuale di competenza di Lire 9.134.280.676 (corrispondenti ad Euro 4.717.462,27).

Tale ammortamento avrebbe dovuto essere dedotto, non solo ai fini civilistici, ma anche a fini fiscali, in forza del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 69, allora vigente (corrispondente all'attuale art. 104 stesso D.P.R.); è accaduto, tuttavia, che la società, in sede di dichiarazione dei redditi relativa all'anno in questione ((Omissis)), aveva erroneamente portato tra le variazioni in aumento il maggiore ammontare dell'ammortamento finanziario imputabile al predetto incremento del costo dell'investimento.

1.3. Alla luce di ciò, la società, con istanza presentata in data 17 ottobre 1996, chiedeva che i redditi imponibili fossero rideterminati ai fini IRPEG ed ILOR in Lire 15.964.612.000, e che quindi fossero rimborsate le maggiori imposte versate, quantificate rispettivamente in Lire 3.379.684.000 (pari ad Euro 1.745.461,12) e Lire 1.479.754.000 (pari ad Euro 764.229,16).

2. In considerazione dell'inerzia dell'Amministrazione finanziaria, in data 8 gennaio 2007 la Tangenziale di Napoli Spa ricorreva, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli, avverso il silenzio-rifiuto formatosi in ordine alla richiesta di rimborso.

La C.T.P. adita, con sentenza n. 127/22/2009, pronunciata, in assenza della ricorrente, il 23 gennaio 2009 e depositata il 20 febbraio 2009, rigettava il ricorso, ritenendo il credito prescritto e condannando la società al pagamento delle spese di giudizio.

3. Interposto gravame dalla contribuente, la Commissione tributaria regionale della Campania, con sentenza n. 218/17/2011, depositata il 14 luglio 2011, annullava la sentenza impugnata, in quanto la C.T.P. aveva ommesso di comunicare la data di fissazione della nuova udienza alla quale il giudizio era stato rinviato, successivamente alla prima udienza originariamente fissata.

4. Tornata quindi la causa dinanzi alla C.T.P. di Napoli questa, con sentenza n. 15009/23/2014, pronunciata il 17 febbraio 2013 e depositata in segreteria il 10 giugno 2014, accoglieva il ricorso,

riconoscendo sia la tempestività del ricorso, sia la spettanza del rimborso.

5. Interposto gravame dall'Ufficio, la C.T.R. della Campania, con sentenza n. 4011/28/2016, pronunciata il 2 maggio 2016 e depositata in segreteria il 3 maggio 2016, accoglieva l'appello dell'Amministrazione finanziaria, rigettando il ricorso proposto in primo grado, e compensando integralmente le spese di lite.

6. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la Tangenziale di Napoli Spa sulla base di nove motivi (suddivisi in tre sezioni).

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate, la quale ha proposto anche ricorso incidentale condizionato, sulla base di un unico motivo.

7. All'udienza pubblica del 14 marzo 2023 il consigliere relatore ha svolto la relazione ed il P.M. ed i procuratori delle parti hanno svolto la discussione orale, rassegnando le conclusioni di cui al verbale.

Motivi della decisione

8. Il ricorso in oggetto è affidato, come si è detto, a nove motivi.

8.1. Con il primo motivo di ricorso la società Tangenziale di Napoli Spa eccepisce violazione e falsa applicazione degli art. 2909 c.c. e art. 324 c.p.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Sostiene, in particolare, la ricorrente che, sulla vicenda in oggetto, per le annualità precedenti e successive erano intervenute plurime sentenze passate in giudicato, che avevano riconosciuto il diritto al rimborso in oggetto, ragion per cui la C.T.R. si era posta in evidente contrasto con tali giudicati intervenuti tra le medesime parti e per il medesimo rapporto giuridico.

8.2. Con il secondo motivo di ricorso si eccepisce (in via graduata rispetto al precedente mezzo) violazione e falsa applicazione degli artt. 2909 c.c. e art. 324 c.p.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4).

Sostiene, in particolare, la ricorrente che, in caso di ritenuta infondatezza del motivo precedente, la violazione del giudicato lamentata sarebbe comunque configurabile come error in procedendo.

8.3. Con il terzo motivo di ricorso la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 52 e 69, nel testo vigente ratione temporis (attuali artt. 83 e 104 D.P.R. cit.), nonché del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 5 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Sostiene, in particolare, la società contribuente che la C.T.R. avrebbe errato nel ritenere infondata la domanda di rimborso delle maggiori imposte versate, sul presupposto che l'accordo intervenuto tra la stessa e l'ANAS, in relazione alle mancate integrazioni tariffarie concesse nel periodo compreso tra il 1978 ed il 1982, non spiegasse alcun effetto sotto il profilo

fiscale, in quanto le disposizioni suindicate, e lo stesso principio di derivazione vigente ai fini delle II.DD. e sancito dall'allora vigente D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 52, prevedevano che il reddito imponibile ai fini IRPEG/IRES fosse determinato "apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione" previste dalla normativa di cui allo stesso D.P.R. n. 917 del 1986 .

8.4. Con il quarto motivo di ricorso la società eccepisce, in via subordinata, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 52 e 69, nonché del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 4 e dell'art. 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Rileva, in particolare, la ricorrente che, quale che fosse il corretto approccio contabile alla vicenda di specie, in ogni caso il carattere reale degli oneri finanziari capitalizzati dalla società ad incremento del valore dei beni gratuitamente devolvibili era un fatto pacifico ed incontestato tra le parti.

8.5. Con il quinto motivo di ricorso la ricorrente eccepisce, in via gradata, violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4).

Sostiene, in particolare, la società contribuente che la sentenza impugnata non era conforme al disposto della norma suddetta, sì da configurare un error in procedendo della corte regionale.

8.6. Con il sesto motivo di ricorso si eccepisce l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5).

Sostiene, in particolare, la ricorrente che la C.T.R. aveva omesso di esaminare una serie di fatti ritenuti decisivi ai fini della dimostrazione del diritto al rimborso, posto che l'accordo tra la società e l'ANAS aveva legittimato la prima a dedurre, per ogni anno a partire dal 1988 e fino alla scadenza della concessione, una maggiore quota di ammortamento.

8.7. Con il settimo motivo di ricorso la Tangenziale di Napoli Spa eccepisce violazione e falsa applicazione del divieto di doppia imposizione, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 163 ed al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 67 nel testo vigente *ratione temporis*, nonché dell'art. 53 Cost. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Rileva la società ricorrente che, ritenendo di dover negare il diritto al rimborso, la C.T.R. aveva determinato una insanabile duplicazione della tassazione, in quanto le medesime poste venivano assoggettate a tassazione, negli esercizi dal 1978 al 1982, come ricavi ordinariamente tassati, e, negli esercizi dal 1988 al 2001, come maggiori quote di ammortamento indeducibili; tutto ciò avrebbe comportato anche la tassazione di un reddito globale complessivo superiore a quello effettivo, in contrasto con i principi di cui all'art. 53 Cost.

8.8. Con l'ottavo motivo di ricorso si eccepisce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4).

Evidenzia, in particolare, la ricorrente che l'Ufficio, in sede di costituzione in primo grado, si era limitato a riepilogare le circostanze fattuali poste a fondamento della richiesta di rimborso, senza introdurre alcuna ragione (di merito e di diritto) in ordine alla infondatezza della pretesa

azionata in giudizio, mentre solo con l'atto d'appello l'A.F. aveva introdotto, in modo del tutto irrituale, difese ed eccezioni a sostegno della richiesta di rigetto integrale del ricorso.

8.9. Con il nono motivo di ricorso si eccepisce, infine, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 23 e 32, e degli artt. 115 c.p.c. e art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

Deduce la ricorrente che la C.T.R. avrebbe errato nella propria decisione, nella parte in cui aveva ommesso di ritenere acquisiti, ai fini del presente giudizio, una serie di fatti allegati e non contestati, in ordine alla genesi ed effettiva esistenza del maggior costo iscritto in bilancio ad incremento del valore dei beni gratuitamente devolvibili, alle modalità di contabilizzazione dei maggiori oneri finanziari, alla deducibilità fiscale dei maggiori ammortamenti ed alla mancata deduzione di tali ammortamento nell'anno (Omissis).

9. Con l'unico motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle Entrate, dal canto suo, deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, artt. 37 e 38 e D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2, nonché dell'art. 2935 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

Rileva, in particolare, l'ente impositore che la C.T.R. aveva errato nel ritenere che il periodo prescrizione decennale, per la presentazione dell'istanza di rimborso, dovesse farsi decorrere dal 90° giorno successivo alla data di presentazione dell'istanza di rimborso (e cioè dal 15 gennaio 1997), mentre il dies a quo era da individuare nel giorno della presentazione della richiesta (17 ottobre 1996), in quanto, il fatto che la società non potesse agire in sede giurisdizionale, in mancanza di un silenzio-rifiuto impugnabile D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 21, comma 2, costituiva un mero impedimento processuale, che, tuttavia, non incideva sulla esigibilità sul piano sostanziale del diritto al rimborso.

10. Così riassunti i motivi di ricorso, deve preliminarmente procedersi, per il suo carattere pregiudiziale, all'esame dell'unico motivo di ricorso incidentale.

10.1. Il motivo in questione è totalmente infondato.

Ed invero, il presente giudizio riguarda l'impugnazione di un diniego tacito di rimborso. Tale fattispecie è soggetta alla disciplina di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 1, lett. g) e art. 21, comma 2, che, nel loro combinato disposto, attribuiscono piena tutela giurisdizionale avverso il rifiuto tacito dell'Amministrazione finanziaria alla restituzione di tributi non dovuti.

In particolare, l'art. 21, comma 2, cit., prevede che "il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lett. g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto".

Orbene, la disposizione in esame presuppone, all'evidenza, il decorso del termine di 90 giorni per proporre ricorso giurisdizionale, tanto è vero che, prima del decorso di tale termine, il ricorso è inammissibile (Cass. 31 gennaio 2017, n. 2407).

Da ciò discende che, conformemente all'art. 2935 c.c. , il diritto al rimborso può essere fatto valere (mediante tutela giurisdizionale) dalla scadenza del termine suddetto, ragion per cui correttamente la C.T.R. ha fatto decorrere il termine prescrizione in questione dal 15 gennaio 1997 (scadenza del 90 giorno successivo alla presentazione dell'istanza di rimborso), ed ha ritenuto il ricorso tempestivo, in quanto notificato in data 8 gennaio 2007.

11. Venendo ora ad esaminare il ricorso principale, la Corte osserva quanto segue.

11.1. Il primo motivo è fondato.

Ed invero, la società censura la sentenza impugnata, sotto il profilo della violazione di legge, riproponendo la problematica della configurabilità, nel processo tributario, dell'istituto del giudicato esterno e dei limiti della sua conseguente efficacia espansiva, questione che trova quale punto di riferimento la sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte del 16 giugno 2006, n. 13196.

La questione che si pone, infatti, è quella riguardante l'efficacia espansiva di giudicati esterni intervenuti tra le stesse parti dell'odierno giudizio, aventi come oggetto il medesimo rapporto giuridico tributario, ma in relazione ad anni d'imposta diversi.

Orbene, questa Corte ha più volte chiarito che qualora due giudizi tra le stesse parti facciano 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 materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, 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., sez. U., 16 giugno 2006, n. 13196; Cass. 22 febbraio 2008, n. 4607; Cass. 12 giugno 2009, n. 13688; Cass. 23 giugno 2017, n. 15690).

In proposito, occorre ricordare che questo Giudice di legittimità ha già avuto modo di pronunciarsi sulle medesime questioni, sollevate in giudizio dalle stesse parti, come segnalato nelle sue conclusioni scritte dal Pubblico Ministero e dalla stessa parte ricorrente. In particolare, vanno da ultimo segnalate le pronunce n. 8138 del 22 marzo 2019, riguardante l'anno d'imposta (Omissis); n. 19902 del 21 giugno 2022, relativa all'anno d'imposta (Omissis); n. 16684 del 24 maggio 2022, relativa all'anno d'imposta (Omissis); n. 19901 del 21 giugno 2022, relativa all'anno d'imposta (Omissis).

Orbene, ricostruendo l'indirizzo enunciato dalle stesse Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 13196/2006, deve rilevarsi che: a) il processo tributario non è soltanto 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 del 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 relativo 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 maxi-periodo (sul punto, Cass. 7 dicembre 2018, n. 8138).

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, la vincolatività 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 un unicum e non come differenti periodi frazionati (cfr. Cass. 27 ottobre 2021, n. 38950; Cass. 20 febbraio 2020, n. 15171; Cass. 15 luglio 2016, n. 14509; Cass. 11 marzo 2015, n. 4832).

In conclusione, deve escludersi che il giudicato intervenuto tra le stesse parti in relazione al medesimo tributo, ed attinente 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 emessa tra le stesse parti in relazione ad 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.

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), il quale trova la sua disciplina nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 69 (ora art. 104 stesso D.P.R.), nel testo *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".

Si versa, pertanto, nell'ipotesi - considerata dalle Sezioni Unite e puntualizzata, in positivo, dalla successiva giurisprudenza di legittimità (oltre alla giurisprudenza sopra citata v. Cass. 6 luglio 2018, n. 17760; Cass. 19 aprile 2018, n. 9710; Cass. 15 settembre 2017, n. 21395) - 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, e possono perciò essere trattati come un unico periodo d'imposta.

Ne deriva che l'accertamento con efficacia di giudicato in relazione ad una 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, come già visto, nel caso in esame - derivante dal maturare dell'eventuale decadenza o prescrizione, trattandosi di fatti ulteriori di carattere impeditivo ed estintivo rispetto al diritto al rimborso.

Risulta, peraltro, come, nel corso del giudizio di merito, la contribuente abbia prodotto diverse decisioni della C.T.R. della Campania a lei favorevoli e passate in giudicato, nonché le attestazioni dei rimborsi corrisposti dall'Agenzia delle entrate, tutte relative alla unitaria questione finora esaminata e riguardanti le annualità (Omissis). Questi documenti risultano riprodotti anche nel corpo del ricorso per Cassazione.

Sul punto, va rilevato 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 scadenza, l'effettivo onere finanziario sostenuto per la costruzione dell'opera, ragion per cui, nel caso in esame, deve ritenersi che la società ricorrente fosse 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 Spa atteso che il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 69, comma 3, nel testo vigente *ratione temporis* ((Omissis)), 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.

Tale principio, già affermato per gli anni d'imposta precedenti e successivi, e confermato con sentenza passate in giudicato, non può quindi non valere anche per l'anno d'imposta per cui è causa ((Omissis)), in considerazione degli effetti pluriennali dell'ammortamento finanziario in questione, che rendono tali giudicati efficaci anche per anni diversi ai quali essi si riferiscono, che ma sono ricompresi nel periodo di durata di tali effetti.

12. Appare quindi opportuno sintetizzare i concetti espressi mediante il seguente principio di diritto: "in tema di accertamento tributario, l'efficacia di giudicato della pronuncia definitiva, resa tra le stesse parti in relazione ad una determinata annualità d'imposta, estende 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; tale effetto si verifica non solo rispetto agli atti impositivi in senso stretto, ma anche in caso di istanza di rimborso, fermo, rispetto a quest'ultima, il limite derivante dal maturare dell'eventuale decadenza o prescrizione, trattandosi di fatti ulteriori di carattere impeditivo ed estintivo rispetto al diritto al rimborso".

Il primo motivo di ricorso principale proposto dalla contribuente risulta quindi fondato, e deve essere pertanto 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, pronunciando ai sensi dell'art. 384 c.p.c. , comma 2, questa Corte di legittimità può decidere nel merito, accogliendo l'originario ricorso introdotto dalla contribuente. Gli ulteriori motivi di ricorso rimangono assorbiti.

13. 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 e del valore della causa.

Spese compensate, invece, per le fasi di merito.

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. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso incidentale; accoglie il primo motivo di ricorso principale, dichiara assorbiti gli altri motivi e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso proposto dalla società Tangenziale di Napoli Spa ordinando il rimborso richiesto.

Condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione, in favore della Tangenziale di Napoli Spa delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in Euro 9.000,00 per compensi ed Euro 200,00 per esborsi, oltre 15% per rimborso spese generali, C.A.P. ed I.V.A. Compensa le spese dei gradi di merito.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza