

Sentenza del 07/11/2023 n. 30930 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La contribuente chiedeva in primo grado, a seguito del silenzio-rifiuto dell'amministrazione, il rimborso dell'IRPEG versata per gli anni (Omissis), rispettivamente quanto all'importo di Euro 957.313,07 e di Euro 233.620,00, riportando in parte la perdita relativa all'esercizio 2000 (pari a complessivi Euro 17.932.295,00, pur ripianata con un contributo dell'ente di riferimento, Regione Puglia). L'Agenzia eccepiva la tardività dell'istanza di rimborso poichè intervenuta oltre quattro anni dall'epoca del versamento di gran parte degli acconti relativi all'imposta maturata con riguardo all'anno (Omissis), essendo stata l'istanza medesima depositata in data 10 aprile 2008. La questione sorgeva in quanto, a parere della contribuente, doveva riguardarsi al momento del saldo (avvenuto il (Omissis)), prima del quale non vi sarebbe stata certezza in ordine all'effettivo dovuto. L'adita CTP accoglieva la domanda, riconoscendo tra l'altro che solo con la L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 310, era intervenuta una disposizione che aveva chiarito come dovesse considerarsi il contributo di ripianamento delle perdite, da parte dell'ente pubblico, ai fini fiscali, e quindi come lo stesso non dovesse essere considerato alla stregua di un ricavo.

2. La CTR, adita dall'Agenzia in sede di gravame, riformava la sentenza di primo grado, ritenendo che al momento del versamento degli acconti la società già considerava indebiti i versamenti, avendo tra l'altro esposto di aver versato le imposte per evitare sanzioni, ma non condividendo le ragioni avanzate dall'Agenzia in sede di risposta all'interpello, espressamente proposto sul punto dalla contribuente stessa. D'altronde la disciplina recata dalla legge finanziaria sopra citata era di portata meramente interpretativa, per cui in simile situazione sarebbe stato onere del contribuente proporre l'istanza nel termine di quarantotto mesi dai versamenti (indebiti) effettuati. Peraltro, la CTR osservava che occorreva tener conto dell'"esorbitante ammontare" della perdita da detrarre, tanto che il riporto della perdita stessa al (Omissis) determinava un imponibile IRPEG "zero" e perdite residue da utilizzare in compensazione per ulteriori Euro 10.999.418,00.

3. Viene così proposto ricorso in cassazione affidato dalla contribuente a tre motivi. L'Agenzia si è difesa a mezzo di controricorso per resistere all'impugnativa.

Motivi della decisione CHE:

1. Con il primo motivo la contribuente denuncia violazione degli artt. 102 (ora 84) TUIR, D.L. 9 dicembre 1986, n. 833, art. 3, comma 1, e L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 310, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Assume la difesa dell'AMAT che erroneamente i giudici d'appello hanno ritenuto la non tempestività dell'istanza di rimborso, posto che con la legge finanziaria 2008, il legislatore avrebbe inteso dare efficacia per il passato alla riportabilità delle perdite delle public companies, pur ripianate da contributi ricevuti dalla Regione, senza subordinare ciò ad un'istanza depositata entro quarantotto mesi dal versamento: la norma forniva l'interpretazione del D.L. n. 18 del 1987, art. 3. Prima di tale norma, infatti, non si sarebbe potuto sostenere, senza ombra di dubbio, che le perdite conseguenti alla non tassabilità dei suddetti contributi fossero riportabili, per cui il diritto al rimborso dei versamenti sarebbe sorto solo con la Legge finanziaria 2008 ricordata. Riteneva la ricorrente che tali conclusioni erano autorizzate da una pronuncia di questa Corte (Cass. 08/11/2002, n. 15693) che, pur con riferimento ad altra disposizione (D.L. n. 833/1986 , sempre inerente alla non tassabilità del contributo per ripianamento delle perdite di public companies), aveva affermato come il diritto al rimborso era sorto solo a seguito della disposizione (che pure si definiva interpretativa) e la norma stessa non subordinava l'efficacia retroattiva all'avvenuta presentazione dell'istanza di rimborso nel termine di quarantotto mesi dal versamento.

2. La seconda e la terza censura possono essere illustrate congiuntamente. Con entrambe si assume la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 , art. 38 ; art. 102 (ora 84), TUIR ; D.L. n. 833 del 1986 , art. 3 , comma 1; L. n. 244 del 2007 , art. 1 , comma 310, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La contribuente deduce come la sentenza d'appello non avrebbe considerato che solo con la dichiarazione, a chiusura dell'esercizio, si sarebbe potuto avere contezza dell'eventuale debito d'imposta. Dunque, tale contezza non si poteva avere al momento del versamento dell'acconto, perchè non si poteva ancora verificare se il reddito imponibile fosse inferiore alla perdita residua, mentre la decisione sul punto era basata sull'interpretazione di ciò che avrebbe ritenuto la parte e sul fatto che la stessa avrebbe comunque dovuto ritenere prevedibile la capienza della perdita.

Sotto altro profilo la sentenza sarebbe altresì erronea perchè non si confrontava con la giurisprudenza di questa Corte, non considerando cioè che gli acconti sono commisurati a dati estranei rispetto all'esercizio in corso, e precisamente a quelli dell'esercizio precedente, per cui a maggior ragione solo in sede di calcolo del saldo possono decorrere i termini.

3. Le censure possono essere esaminate congiuntamente, e risultano infondate.

Il principio cui s'ispira la legislazione in tema di decorrenza del termine per la proposizione dell'istanza di rimborso, di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 , art. 38 , così come interpretato dalla giurisprudenza di questa Corte, è basato sull'individuazione del relativo dies a quo nel momento in cui - nell'assolvere al pagamento - il contribuente sia pienamente consapevole della non debenza della somma. Se dunque ricorre tale requisito (cioè, se in quel momento il contribuente ha contezza della non debenza in tutto o in parte delle somme versate in acconto), il termine decorre dal momento stesso del versamento dell'acconto, mentre in diversa ipotesi - cioè, allorchè la non debenza emerga solo in sede di pagamento del saldo - è da quest'ultimo momento che decorre l'indicato termine, rimanendo invece del tutto indifferente la data della presentazione della dichiarazione (Cass. 29/03/2019, n. 8847).

In tale ottica, assume rilievo ad es. il versamento effettuato in via provvisoria (Cass. Sez. U. 16/06/2014, n. 13676), perchè in tal caso non vi è correlazione tra la struttura del calcolo dell'acconto e la contestazione che fonda la domanda di rimborso.

Venendo così alla specie che ne occupa, va anzitutto affermata la natura di norma d'interpretazione autentica della disposizione di cui alla L. n. 244 del 2007 , art. 1 , comma 310. Infatti il legislatore così qualifica all'art. 1 la disposizione appena citata, che recita "il D.L. 9 dicembre 1986, n. 833 , art. 3 , comma 1, (...)si interpreta nel senso che le somme di cui all'art. 1 medesimo D.L., nonchè quelle che gli enti locali, proprietari o soci hanno versato, versano per il ripiano delle perdite di esercizio dell'azienda o del consorzio di pubblico trasporto, ancorchè riferiti ad esercizi precedenti al 1982, come pure quelle provenienti dal Fondo nazionale per il ripiano di disavanzi di esercizio di cui alla L. 10 Aprile 1981, n. 151 , art. 9 non rilevano i fini degli artt. 61 e 109, comma 5 nonchè dell' art. 84 , comma 1, quarto periodo, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ".

Va dunque esclusa ogni valenza innovativa della stessa e comunque affermata la necessità di un'istanza di rimborso, con conseguente applicabilità della specifica disciplina delle disposizioni in punto di decadenza. Di conseguenza si deve ritenere il rapporto ormai esaurito con la scadenza del termine per la formulazione della domanda di rimborso predetta, avuto riguardo al termine originario per la proposizione della stessa, decorrente dalla data del versamento degli acconti.

Invero la non debenza va nella specie riferita già al momento del versamento degli acconti: essa infatti non dipendeva dall'incertezza sul risultato d'esercizio (che se in perdita in astratto determina la non debenza dell'imposta) ma dal fatto che, pur a fronte di perdite relevantissime relative all'esercizio (Omissis), gli acconti venivano egualmente pagati in quanto le stesse erano state oggetto di copertura da parte dell'ente di riferimento (Regione Puglia), e ciò sebbene l'ente ricorrente ritenesse che tali contributi di ripianamento fossero non soggetti ad imposizione e quindi i versamenti indebiti (tanto che sul punto della riportabilità delle perdite ripianate aveva chiesto un parere all'Agenzia, che aveva infatti ritenuto la non riportabilità, e che con riferimento agli esercizi (Omissis) risultano depositate tempestive istanze di rimborso del (Omissis), cfr. pag. 11 della sentenza impugnata, e che infine i versamenti vennero effettuati solo per scongiurare eventuali sanzioni, cfr. ricorso pag. 3), lettura poi confermata dalla norma interpretativa, pertanto con portata retroattiva, di cui si è detto sopra.

Vale in proposito ricordare un precedente in cui le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato siffatto principio ad un caso in cui il rapporto era esaurito prima che venisse dichiarata la non conformità della norma al sistema Eurounionale.

Il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 , art. 38 e decorrente dalla "data del versamento" o da quella in cui "la ritenuta è stata operata", opera anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione Europea da una sentenza della Corte di giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia - come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale - incontra il limite dei rapporti esauriti, ipotizzabile

allorchè sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche.

(Cass. Sez. U. 16/06/2014, n. 13676).

4. Alla luce di quanto precede la pronuncia d'appello oggetto dell'impugnazione appare immune dai vizi attribuiti dalla ricorrente, appunto in quanto la decorrenza del termine di decadenza va ragguagliato nella specie alle date dei versamenti degli acconti, e pertanto il ricorso dev'essere rigettato, con aggravio di spese in capo alla ricorrente.

Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228 , art. 1 , comma 17, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite che liquida in Euro 12.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza