Sentenza del 13/12/2023 n. 34896 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Amministrazione finanziaria notificò alla società per azioni Reale Mutua di Assicurazioni (d'innanzi: Reale Mutua), quale consolidante, nonchè alla consolidata Italiana Assicurazioni Spa un avviso di accertamento con il quale, a seguito di accordo conciliativo ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 48 , rettificava l'importo dovuto a titolo di Ires, previo rilievo del fatto che la società aveva operato, negli anni compresi fra il 2007 e il 2014, una riduzione della riserva sinistri che doveva essere effettuata nell'anno 2006.

Nell'avviso si dava atto del fatto che la maggiore imposta derivante dal predetto accordo era già stata interamente versata in sede di riscossione frazionata in pendenza di giudizio.

Poichè, a seguito dell'accertamento, la stessa riserva sinistri aveva concorso a formare la base imponibile della società tanto nell'anno 2006 quanto nel periodo 2007-2014, l'11 aprile 2018 quest'ultima ne chiese il rimborso, per un importo pari ad Euro 1.226,603,00, oltre agli interessi maturati e maturandi.

L'istanza fu accolta con riconoscimento degli interessi a decorrere dal 16 aprile 2016, data della sottoscrizione dell'accordo, e fino al 16 aprile 2019, data della validazione del rimborso.

Reale Mutua, reputando errata tale metodica di calcolo - poichè gli interessi dovevano esser fatti decorrere dalla data del versamento e fino all'ordinativo del pagamento, nell'affermata applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 , art. 44 , chiese il rimborso della differenza, pari a Euro 173.211,06, impugnando il successivo diniego implicito dell'Amministrazione innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Torino.

Quest'ultima accolse parzialmente il ricorso, riconoscendo fondata la pretesa della società solo in punto al dies ad quem.

2. La sentenza fu oggetto di appello principale da parte di Reale Mutua e di appello incidentale dell'Amministrazione.

Con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale del Piemonte respinse il gravame della contribuente e accolse quello erariale.

I giudici regionali affermarono che l'accordo conciliativo, essendo volto alla definizione tombale del contenzioso ed avendo perciò natura di transazione novativa, costituiva ex nunc titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente nell'ammontare che recava indicato.

Richiamarono, in tal senso, la giurisprudenza di questa Corte secondo cui tale accordo comporta l'estinzione della pretesa fiscale originaria, unilaterale e contestata, e la sua sostituzione con una certa e concordata, tanto che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute; con il che, il computo iniziale degli interessi doveva aver luogo a partire dalla data di formazione del titolo medesimo.

Ritennero, poi, che la norma di riferimento ai fini della quantificazione degli interessi andasse individuata nel D.P.R. n. 602 del 1973 , art. 44-bis e non nell'art. 44 dello stesso decreto, con conseguente individuazione, quale dies ad quem, della data di emissione del mandato di pagamento; ciò in quanto il rimborso era stato eseguito con procedura automatizzata ai sensi della L. 21 novembre 2000, n. 342 , art. 75 e del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 7 febbraio 2014 .

3. Avverso tale statuizione ha proposto ricorso per cassazione Reale Mutua sulla base di tre motivi, illustrati da successiva memoria. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso. Il Pubblico Ministero ha depositato conclusioni scritte.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, denunziando, sotto vari profili, la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973 , art. 44 , la società contribuente critica la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto di non applicare alla fattispecie la disposizione evocata, nella quale il dies a quo per il computo degli interessi è fatto coincidere con la data del versamento, che costituisce l'unico referente normativo per la disciplina degli interessi sulle somme oggetto di rimborso.

La censura è corroborata dal rilievo del fatto che l'orientamento giurisprudenziale richiamato dalla C.T.R., secondo il quale l'accordo conciliativo avrebbe natura di transazione novativa, è stato superato da altro e più recente indirizzo di senso opposto, che attribuisce all'atto definitorio di tale procedimento, così come a quello reso all'esito di accertamento con adesione, natura di atto unilaterale, espressivo del potere impositivo dell'Amministrazione.

La ricorrente evidenzia, inoltre, il fallace approdo concettuale dei giudici d'appello, i quali hanno finito per ritenere che l'errore di competenza - con il conseguente indebito pagamento delle imposte da rimborsare - sia venuto ad esistenza solo con la sottoscrizione dell'accordo; per contro, trattandosi di interessi su imposte rimborsate relativamente agli anni compresi fra il 2007 e il 2014, gli interessi dovevano essere conteggiati a partire dal giorno del relativo versamento.

Infine, la sentenza d'appello è criticata anche nella parte in cui, pur ritenendo applicabile alla fattispecie il D.P.R. n. 602 del 1973 , art. 44-bis , anche in punto al termine iniziale di decorrenza degli interessi, avrebbe omesso di computare questi ultimi "con decorrenza dal secondo semestre solare successivo alla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione" così come stabilito da tale disposizione.

2. Il secondo motivo di ricorso denunzia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 , artt. 44 , 42-bis e 44-bis , della L. 21 novembre 2000, n. 342 , art. 75 e del provvedimento direttoriale del 7 febbraio 2014.

La ricorrente osserva che dette disposizioni hanno esteso la possibilità di erogare con procedura automatizzata anche i rimborsi da istanza, oltre che quelli emergenti da dichiarazione il D.P.R. n. 602 del 1973 , ex art. 42-bis, ma non hanno abrogato la disciplina sostanziale dei rimborsi medesimi, contenuta nel D.P.R. n. 602 del 1973 , artt. 38 e 44 ciò che sarebbe stato erroneamente ignorato dalla sentenza impugnata.

Rileva, in ogni caso, che l'art. 44-bis individua il dies ad quem nella data dell'ordinativo di pagamento, che non può essere fatto coincidere, come ritenuto dalla C.T.R., con la data di validazione della lista, bensì con l'emissione del provvedimento che costituisce l'atto finale del procedimento di rimborso automatizzato.

3. Infine, con il terzo mezzo d'impugnazione la ricorrente denunzia l'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, assumendo che la C.T.R. avrebbe mancato di rilevare che i documenti erariali che indicano l'ammontare degli interessi non sono le liste di rimborso, che non espongono il relativo calcolo, ma "l'esposizione dei "Dati del pagamento" sulla base degli elenchi di rimborso con indicazione del "Numero Elenco", dell'"Importo" dell'imposta, degli "Interessi" e della data ultima di pagamento sotto la voce "Accredito entro il"", ciò che avrebbe dovuto condurre al rilievo del fatto che la data dell'ordinativo non poteva corrispondere a quella di validazione della lista medesima.

4. I tre motivi di ricorso, suscettibili di esame congiunto per la loro connessione, sono fondati nei termini che vengono di seguito precisati.

4.1. Il D.P.R. n. 602 del 1973 , art. 44 , dispone, al comma 1, che "il contribuente che abbia effettuato versamenti diretti o sia stato iscritto a ruolo per un ammontare di imposta superiore a quello effettivamente dovuto per lo stesso periodo ha diritto, per la maggior somma effettivamente pagata, all'interesse del sei per cento per ognuno dei semestri interi, escluso il primo, compresi tra la data del versamento o della scadenza dell'ultima rata del ruolo in cui è stata iscritta la maggiore imposta e la data dell'ordinativo emesso dall'intendente di finanza o dell'elenco di rimborso", e, al comma 2, che l'interesse è dovuto con la medesima decorrenza "anche nelle ipotesi previste nell'art. 38, comma 5" dello stesso decreto, vale a dire nel caso di rimborso delle imposte dirette versate in misura superiore a quella liquidata.

Tale disposizione, nell'individuare la data di versamento delle somme come momento iniziale di decorrenza dei semestri di maturazione degli interessi, appare conforme alla natura compensativa di questi ultimi (peraltro costantemente ribadita da questa Corte, v. Cass. n. 10705/2019 , Cass. n. 29879/2017 ; Cass. n. 9852/2016), che sono, infatti, finalizzati a indennizzare il contribuente del mancato godimento di quanto versato in eccesso e, pertanto, prescindono dallo stato soggettivo dell'Amministrazione o da profili di possibile colpa della stessa nella maturazione del ritardo (in tal senso, da ultimo, v. Cass. n. 30402/2023).

4.2. Poste tali considerazioni, occorre ora rilevare che, con statuizione recentemente resa in fattispecie del tutto sovrapponibile alla presente vicenda, e dalla quale non vi è ragione di discostarsi, questa Corte ha già osservato che, nel caso di specie, il titolo per il rimborso non è costituito dalla violazione del criterio di competenza commessa dalla contribuente, ma in quella del divieto di doppia imposizione, dettato dall' art. 163 (già art. 127) del D.P.R. 22 dicembre 1986,

n. 917 (T.U.I.R.), secondo cui "la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi" e dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 67 , a mente del quale "la stessa imposta non può essere applicata più volte, in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi. L'imposta personale pagata dal soggetto erogante a titolo definitivo a seguito di accertamento è scomputata dall'imposta dovuta dal percipiente il medesimo reddito" (cfr. Cass. n. 11189/2023).

Del resto, la giurisprudenza di questa Corte ha affermato che il recupero dei costi in base al criterio di competenza temporale non determina una duplicazione di imposta, in quanto la dichiarazione del costo in una determinata annualità consente l'accertamento dell'Ufficio sulla base del corretto impiego di detto criterio, e, nel caso di effettivo pagamento per due volte della medesima imposta, il contribuente dispone dei rimedi ordinamentali della dichiarazione integrativa e del rimborso (cfr. Cass. n. 15019/2020).

4.3. Ed invero, la richiamata decisione n. 11189/2023 ha ulteriormente precisato che il diritto al rimborso per il contribuente colpito da doppia imposizione è soggetto alla disciplina dalle norme generali sul rimborso, compresa la già citata previsione di cui al D.P.R. n. 602 del 1973 , art. 44 , comma 1, che fa decorrere gli interessi dal secondo semestre successivo al versamento delle somme da rimborsare.

Infatti, "posticipando ulteriormente tale decorrenza, in contrasto con l'univoco dato normativo, non verrebbe eliminata integralmente la doppia imposizione e non si attuerebbe pienamente la funzione "compensativa" degli accessori, poichè, in relazione al medesimo presupposto dell'imposizione, sostanzialmente il contribuente subirebbe la cristallizzazione parziale (quanto ad una parte agli interessi) degli effetti del versamento già effettuato, sebbene pacificamente integralmente non dovuto, pur dovendo comunque adempiere il pagamento dovuto con effetti (ed accessori) risalenti alla sua originaria scadenza" (così Cass. n. 11189/2023 , in motivazione).

4.4. Pertanto, individuando la data di conclusione dell'accordo conciliativo quale momento nel quale "si concretò la doppia imposizione" (pag. 6 sentenza d'appello), la decisione impugnata è incorsa nella denunziata violazione di legge in punto al dies a quo per il computo degli interessi.

4.5. Con riferimento al dies ad quem, si è già osservato che il D.P.R. n. 602 del 1973 , art. 44 , comma 1, indica la "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 mediante l'emissione dell'ordinativo di pagamento, la cui esecuzione è poi affidata alla tesoreria.

Un'identica previsione è contenuta anche nel successivo art. 44-bis, comma 1, applicabile ai rimborsi effettuati nell'ambito di accertamenti con modalità automatizzata.

Conseguentemente, il termine finale della decorrenza degli interessi dev'essere identificato con la 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) (così, oltre alla pronunzia richiamata al paragrafo che precede, Cass. n. 13082/2020 ; Cass. n. 2843/2010).

4.6. L'ordinativo di pagamento, atto conclusivo del procedimento di liquidazione del rimborso pagabile dalla tesoreria, deve contenere, secondo quanto disposto dal R.D. 23 maggio 1924, n. 827 , art. 409 , l'indicazione dell'esercizio a cui si riferisce la spesa, il numero e la denominazione del capitolo del bilancio cui la stessa va imputata, le generalità del creditore, l'oggetto preciso della spesa, la somma da pagare, la specificazione dei documenti giustificativi annessivi, la data dell'emissione, la tesoreria ed il luogo dove deve farsi il pagamento.

Tanto premesso, la sentenza impugnata ha affermato, senza null'altro specificare, che "la data dell'ordinativo corrisponde alla data di validazione della lista" (pag. 7).

E tuttavia, come rappresentato dalla contribuente mediante la riproduzione nel corpo del ricorso di tale documento (per ogni singolo anno di imposta qui in rilievo), la validazione della lista non è provvista di tale imprescindibile contenuto, in particolare proprio in punto agli interessi, che non vengono indicati.

La validazione della lista, pertanto, non appare correttamente sussumibile entro la fattispecie di "ordinativo di pagamento" di cui all'art. 44, comma 1.

5. Le considerazioni che precedono comportano l'accoglimento del ricorso nei termini specificati; la sentenza impugnata è cassata con rinvio al giudice a quo il quale, in diversa composizione, deciderà conformandosi ai seguenti principi di diritto:

- "ove il diritto al rimborso per il contribuente sia originato da doppia imposizione, trova applicazione il D.P.R. n. 602 del 1973 , art. 44 , comma 1, che fa decorrere gli interessi dal secondo semestre successivo al versamento delle somme da rimborsare, quand'anche la circostanza della doppia imposizione sia stata accertata a seguito di una procedura di accordo conciliativo";

- "il termine finale per il computo degli interessi è quello dell'ordinativo di pagamento, inteso come atto conclusivo del procedimento di liquidazione del rimborso, nel suo contenuto normativamente determinato, e che non coincide con la mera validazione del rimborso alla quale provvede l'amministrazione finanziaria".

Al giudice del rinvio è demandata altresì la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte anche per le spese.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza