Sentenza del 22/12/2023 n. 35879 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ricorre, con tre motivi, nei confronti della Bnp Paribas Lease Group Spa che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe. Con quest'ultima la C.t.r. ha accolto l'appello della contribuente avverso la sentenza con la quale la C.t.p. di Milano aveva accolto il ricorso avverso il silenzio-rifiuto frapposto dall'Ufficio all'istanza di rimborso di parte dell'Ires versata per l'anno (Omissis) e, per l'effetto, ha annullato il silenzio rifiuto ed ordinato all'Amministrazione di provvedere al rimborso.

2. L'Ufficio emetteva avviso di accertamento con il quale rettificava, ai fini Ires, oltre che Irap ed Iva, la dichiarazione per l'anno (Omissis). Tra gli altri rilievi, l'Ufficio contestava alla contribuente l'indebita deduzione della somma di Euro 1.454.512,26 a titolo variazioni in diminuzione relative alle quote di accontamento/svalutazioni crediti effettuate negli esercizi precedenti ed eccedenti la soglia di deducibilità di cui all' art. 106 , comma 3 t.u.i.r.

L'accertamento veniva definito con atto di adesione, sottoscritto il (Omissis), ci seguiva il versamento in data 9 novembre 2010 della somma di Euro 1.300.084,70 D.Lgs. n. 218 del 1997 , ex art. 9.

Poichè nell'anno (Omissis) la società aveva utilizzato gli accantonamenti in discorso, per un importo di Euro 6.221.269,00 cui corrispondeva un'imposta Irpeg di Euro 2.053.018,77, in data 29 dicembre 2010, sempre con riferimento all'anno di imposta (Omissis), presentava dichiarazione integrativa con cui riduceva la base imponibile Ires, portando in diminuzione detta ultima somma, compilando il quadro RX, chiedeva di utilizzare in compensazione il credito Ires.

In data 4 dicembre 2012 la società presentava istanza di rimborso di detta ultima somma e, maturati i termini, ricorreva avverso il silenzio rifiuto.

3. La C.t.p. rigettava il ricorso assumendo che fosse decorso il termine di decadenza per l'istanza di rimborso di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 21 , comma 2.

4. La C.t.r. accoglieva l'appello della società contribuente. Affermava che la dichiarazione integrativa era stata tempestivamente presentata entro il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione ordinaria; che la medesima conteneva una domanda di compensazione del credito di due milioni di Euro che era chiaramente una richiesta di rimborso che l'Ufficio non aveva evaso, nonostante fosse suo onere ex art. 110 t.u.i.r. , "neanche a seguito del sollecito, interruttivo di qualunque termine". Aggiungeva che "se il termine entro il quale rivendicare il diritto al rimborso di una IRES, non

nascente da un indebito pagamento, ma da un accertamento automatico dell'Ufficio, con ripercussione quadriennale, quindi riqualificabile automaticamente non fosse di prescrizione (...) non potrebbe a maggior ragione ed estensivamente interpretarsi come di decadenza".

5. La contribuente depositava memoria.

6. Con ordinanza n. 13133 del 2023 questa Corte rinviava il ricorso a pubblica udienza.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 115 , 116 , 132 c.p.c., comma 2, n. 4; dell' art. 118 disp. att. c.p.c.; del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , artt. 18 , 19 , 21 , 36 , comma 2, n. 4.

L'Ufficio, con una prima critica, censura la sentenza impugnata nella parte in cui, in modo apodittico ed immotivato, ha escluso la natura decadenziale del termine di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 21 , comma 2, ed ha escluso l'applicabilità del termine al rimborso di crediti emergenti dall'azione accertatrice dell'Ufficio.

Con una seconda critica, censura la sentenza impugnata per aver introdotto un tema di indagine nuovo affermando che non era necessaria alcuna istanza di rimborso e che era irrilevante l'osservanza di termini di prescrizione e decadenza.

Propone, inoltre, sotto il profilo dell'error in iudicando, le medesime critiche oggetto anche del secondo motivo.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia delle Entrate denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione degli artt. 3 , 53 , 97 Cost.; dell' art. 12 preleggi; degli artt. 115 , 116 , c.p.c.; degli artt. 1324 , 1427 , 1429 , 1431 , 2697 , 2694 c.c.; del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 21 ; del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 , artt. 2 , comma 8 e 8-bis; degli artt. 110 , comma 8, 163 t.u.i.r. , del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , artt. 38 e 67 ; D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 , artt. 2 , 6 , 8 e 9 .

Il motivo, come detto, ripropone le medesime censure di cui al primo motivo adducendo, in via subordinata un error in iudicando.

2.1. Con la prima censura, l'Ufficio critica la sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso la natura decadenziale del termine di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 21 , comma 2.

2.2. Con la seconda, critica la sentenza nella parte in cui ha escluso la tardività dell'istanza di rimborso in ragione della dichiarazione integrativa presentata in data 29 dicembre 2010.

2.3. Con la terza, critica la sentenza nella parte in cui ha ritenuto applicabile l' art. 110 , comma 8 t.u.i.r. ed ha affermato che avrebbe dovuto procedere ex officio al rimborso.

2.4. Con la quarta, si duole del mancato rilievo dell'inammissibilità della domanda D.Lgs. n. 218 del 1987, ex art. 2, comma 3, sebbene le somme di cui all'istanza di rimborso fossero oggetto di un accertamento definito con adesione.

2.5. Con la quinta, critica la sentenza impugnata per aver accolto la domanda di rimborso sebbene la medesima non fosse provata, come eccepito nei gradi di merito.

3. Con il terzo motivo l'Ufficio denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

Censura la sentenza impugnata per aver accolto la domanda senza verificare se la contribuente avesse fornito prova dell'esistenza e dell'entità del credito.

4. Preliminarmente va disattesa l'eccezione della controricorrente di inammissibilità di entrambi i motivi in quanto caratterizzati da una molteplicità di censure.

La Corte ha chiarito che l'articolazione in un singolo motivo di più profili di doglianza costituisce ragione d'inammissibilità solo quando non sia possibile ricondurre tali diversi profili a specifici motivi di impugnazione. A diversa conclusione, invece, deve giungersi laddove, come nella fattispecie in esame, le doglianze, anche se cumulate, siano formulate in modo tale da consentire un loro esame separato, come se fossero articolate in motivi diversi, senza rimettere al giudice il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, al fine di ricondurle a uno dei mezzi d'impugnazione consentiti, prima di decidere su di esse (cfr. Cass. 23/10/2018, n. 26790) 5. Il primo motivo, nella parte in cui l'Ufficio censura error in procedendo, per mancanza di motivazione e per aver introdotto un tema di indagine del tutto nuovo, è infondato.

5.1. Oggetto del contendere è la domanda di rimborso avanzata dalla contribuente ed il diniego tacito formatosi sulla stessa.

La C.t.r. ha ritenuto che la contribuente avesse diritto al rimborso in quanto non era maturato alcun termine nè di decadenza nè di prescrizione; che la domanda conteneva tutti gli elementi per accedere al rimborso; che l'Agenzia avrebbe dovuto procedervi di ufficio, senza necessità di alcuna istanza. Così motivando, la C.t.r. si è pronunciata su quanto oggetto del contendere ed ha reso compiuta giustificazione del decisum. La motivazione, inoltre, rende percepibile il fondamento della decisione e conoscibile il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento. Resta di conseguenza, escluso il vizio di omessa motivazione (cfr. Cass. Sez. U. 19/06/2018).

5.2. Le ulteriori, plurime, censure di cui al motivo in esame, se pure proposte ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, sono sussumibili nel diverso paradigma della violazione di legge di cui al n. 3 del medesimo articolo ed infatti, come tali, sono replicate con il secondo motivo di ricorso.

6. La quarta censura di cui al secondo motivo di ricorso, è logicamente preliminare rispetto alle ulteriori in quanto con la medesima l'Ufficio assume l'inammissibilità dell'istanza di rimborso in quanto incompatibile con la definizione dell'accertamento con adesione.

La censura è fondata, mentre va disattesa l'eccezione di inammissibilità sollevata dalla controricorrente che assume trattarsi di eccezione nuova in quanto non sollevata dall'Ufficio nelle fasi di merito.

6.1. Avverso l'accertamento definito per adesione è preclusa ogni forma d'impugnazione in ragione di quanto espressamente previsto dall'art. 2, comma 3, per le imposte sui redditi e sull'iva e dall'art. 3, comma 4 per le altre imposte indirette, D.Lgs. n. 218 del 1997 .

6.2. La Corte ha ritenuto che, in ragione di tale previsione, si devono ritenere improponibili anche le istanze di rimborso, le quali costituirebbero una surrettizia forma d'impugnazione dell'accertamento; questo, invece, deve ritenersi intangibile in conformità alla ratio dell'istituto, connotata, a fronte dell'effetto premiale per il contribuente, dall'interesse pubblico alla immediata acquisizione delle somme risultanti dall'accordo, le quali, una volta versate, non possono più essere messe in discussione attraverso richieste di rimborso (Cass. 17/11/2020, n. 26109 , Cass. 25/05/2018, n. 13129).

Si è anche precisato che, una volta che sia stato definito l'accertamento con adesione, ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997 , con fissazione anche del quantum debeatur, al contribuente non resta che eseguire l'accordo.

Come detto, l'improponibilità dell'istanza di rimborso discende dalla ratio dell'istituto. Lo scopo dell'accertamento con adesione è, infatti, connotato dall'interesse pubblico di acquisire immediatamente le somme risultanti dall'accordo. Ove fosse possibile la proposizione dell'istanza di rimborso, si finirebbe col mettere in discussione la sussistenza o la misura dell'obbligazione fiscale interessata dall'intervenuta adesione, laddove, invece, le somme versate non possono essere più messe in discussione, con l'ulteriore effetto della deflazione del contenzioso (Cass. 25/07/2022, n. 23224).

Si è, pertanto, evidenziato che lo strumento della tutela giudiziaria è utilizzabile solo nel caso in cui il contribuente ravvisi degli errori in fase di liquidazione del tributo da parte dell'amministrazione finanziaria, avendo questa non correttamente determinato una maggiore imposta dovuta in base alle risultanze del processo verbale di constatazione, posto che, solo in tali circostanze, escludere un'autonoma impugnazione dell'atto di definizione significherebbe impedire al contribuente di far valere le proprie ragioni in sede giurisdizionale, con l'effetto che, pur in presenza di errori da parte dell'Ufficio, si vedrebbe cristallizzata, senza alcuna possibilità di tutela, una pretesa erariale non legittima. (Cass. 18/07/2023, n. 20988).

6.3. Come detto nei precedenti sopra menzionati, l'inammissibilità dell'istanza di rimborso di quanto oggetto di definizione per adesione risponde all'interesse pubblico di acquisire con immediatezza le somme oggetto dell'accorso. Si verte, pertanto, in materia indisponibile con la conseguenza che la questione può essere rilevata di ufficio, in ogni stato e grado del procedimento senza che occorra una specifica deduzione ad opera della parte interessata. Opera, infatti, il medesimo principio affermato da questa Corte con riferimento a domande di rimborso di quanto corrisposto a seguito dell'accesso del contribuente al beneficio del condono (Cfr. Cass. 02/04/2020, n. 7661 , Cass. 14/10/2015, n. 20650).

Analogamente a quanto accade in caso di condono, la definizione dell'accertamento mediante adesione, istituto anch'esso premiale, produce una serie di effetti, anche favorevoli al contribuente, che concorrono a costituire un "regime di inderogabilità" la cui operatività è rilevabile di ufficio. Si è chiarito sul punto che tale operare officioso concerne sia le liti relative

all'accertamento dell'obbligazione tributaria, sia le liti relative ad istanze di rimborso, e in entrambi i tipi di giudizi si connette ai riflessi di ordine pubblico nascenti dall'elisione della pretesa impositiva (Cass. 03/12/2007, n. 25239).

Anche l'istituto della definizione agevolata opera secondo meccanismi di diritto pubblico diversi dalla modificazione negoziata del rapporto tributario e si muove lungo i binari di fattispecie legali vincolate che fuoriescono dallo schema del libero scambio di consensi tra le parti (In questo senso, con riferimento al condono cfr. Cass. Sez. U. 27/01/2016, n. 1518) 6.4. Va, pertanto, rigettata l'eccezione di inammissibilità del motivo in quanto nuovo ed affermato il seguente principio di diritto "In tema di contenzioso tributario, ove il contribuente abbia aderito alla definizione dell'accertamento con adesione D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 , ex artt. 2 e ss. la preclusione del diritto al rimborso delle somme versate a tale titolo è questione di ordine pubblico, rilevabile di ufficio dal giudice, in ogni stato e grado, senza che occorra una specifica deduzione della parte interessata a farla valere".

6.5. In ragione dei principi sopra affermati, resta escluso il diritto al rimborso azionato dalla società ricorrente.

6.5.1. Ai sensi dell' art. 2426 c.c., n. 8 i crediti sono esposti in bilancio al valore di presumibile realizzazione. Secondo i principi Oic (Organismo Italiano di contabilità) il valore nominale dei crediti è rettificato tramite un fondo di svalutazione.

L' art. 106 t.u.i.r. detta la disciplina fiscale delle svalutazioni dei crediti che risultano in bilancio prevedendo che le medesime sono deducibili ai fini Ires secondo un criterio forfetario, indicato nella misura dello 0,5 per cento del valore nominale o di acquisizione. Se l'accantonamento supera detta soglia, la parte in eccesso non è deducibile e sconta l'imposta. In altri termini, la deduzione non è più ammessa quando il fondo fiscale esistente alla fine del periodo d'imposta ha raggiunto il 5 per cento del valore nominale dei crediti iscritti alla medesima data di riferimento. Pertanto, se in un esercizio l'ammontare delle svalutazioni o accantonamenti effettuati in bilancio in conformità alle norme civilistiche supera i limiti fiscali di cui sopra, l'eccedenza concorre a formare il reddito.

Il fondo svalutazione crediti accantonato a fine esercizio, negli esercizi successivi, è utilizzato a copertura delle perdite su crediti. In questo caso, per evitare di perdere definitivamente la quota di accantonamento non dedotto, deve operarsi una variazione in diminuzione della dichiarazione dei redditi.

L'accantonamento al fondo può, pertanto, effettivamente dar luogo all'iscrizione di imposte anticipate in ragione del regime di parziale deducibilità. Tale disallineamento si riequilibra nel momento in cui l'impresa utilizza il fondo, potendo dedurre le perdite su crediti secondo il regime di cui all' art. 101 , comma 5 t.u.i.r.

6.5.2. Nel caso in esame la contestazione dell'Ufficio, cui la società contribuente ha prestato adesione, è che fossero state portate in deduzione somme maggiori di quelle consentite ai sensi dell' art. 106 t.u.i.r. Di conseguenza, la società ha corrisposto l'imposta dovuta sulla parte del fondo eccedente.

La contribuente, tuttavia, lamenta che nell'anno (Omissis) parte del fondo era stato utilizzato per coprire perdite su crediti e reclama il diritto ad ottenere il rimborso della parte di Ires corrispondente. Diversamente da quanto sostenuto, però, la definizione con adesione rende irretrattabile quanto versato, in quanto vengono in rilievo le medesime somme ed il medesimo titolo.

Non convince l'assunto secondo cui le somme di cui si chiede il rimborso non sarebbero quelle pagate per la definizione dell'atto di adesione, bensì le imposte a suo tempo (esercizio (Omissis)) pagate sugli accantonamenti e divenute indebite solo nel 2010 con il perfezionamento dell'atto di adesione. L'adesione ha coperto ogni questione relativa all'Ires dovuta per detto esercizio; ciò in ragione, non solo del meccanismo previsto dall' art. 106 t.u.i.r. , ma anche di quello di cui all'art. 101 al primo strettamente legato.

6.6. Deve aggiungersi che, nella fattispecie in esame, la società contribuente non ha allegato la sussistenza di errori nella liquidazione del tributo che abbiano portato a quantificare imposte maggiori rispetto a quelle dovute; al contrario, ha inteso rimettere in discussione il merito della pretesa erariale, rispetto alla quale ha prestato adesione, con effetti di intangibilità.

7. Restano assorbite le ulteriori questioni di cui al medesimo motivo ed il terzo motivo di ricorso.

8. In conclusione, il ricorso deve essere accolto; tenuto conto che non vi sono accertamenti di fatto da demandare al Giudice regionale, la causa può essere decisa nel merito ex art. 384 c.p.c. rigettando il ricorso introduttivo della contribuente.

9. Le spese delle fasi del giudizio di merito, avuto riguardo all'andamento del giudizio, possono essere integralmente compensate. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente; compensa integralmente tra le parti le spese delle fasi del giudizio di merito; condanna la controricorrente al pagamento in favore della ricorrente delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 15.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza