

Sentenza del 10/05/2024 n. 12891 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

ING Direct N.V. Succursale italiana - poi incorporata da ING BANK N.V. - Milan Branch, avente sede in Olanda e domicilio fiscale in Italia - presentava il 21.7.2015 istanza di rimborso di maggiori imposte che riteneva di aver versato in relazione agli anni 2008 e 2009, in conseguenza della sola parziale deduzione di taluni costi. Esponeva la Banca di aver operato negli anni precedenti, 2006 e 2007, accantonamenti di somme, che aveva fatto concorrere quali componenti negative del reddito nelle competenti basi imponibili. Resasi conto di essere incorsa in errore, perché gli accantonamenti non presentavano il requisito dell'inerenza, negli anni 2008 e 2009 la Banca aveva provveduto al rilascio degli accantonamenti, indicandoli contabilmente quali sopravvenienze attive, con la conseguenza di ridurre l'importo dei costi (inerenti e) deducibili registrati in quegli anni.

1.1. L'Agenzia delle Entrate contestava mediante avvisi di accertamento gli accantonamenti di costi non inerenti effettuati negli anni 2006 e 2007, ed esigeva il versamento del dovuto a causa dell'indebita deduzione. La Banca non contestava gli accertamenti e provvedeva al versamento di quanto dovuto.

In conseguenza dei pagamenti d'imposta effettuati, però, rilevava l'Istituto di credito che, in considerazione del fatto che l'ammontare degli accantonamenti era stato riversato negli anni successivi, il 2008 ed il 2009, quale sopravvenienza attiva, ciò aveva comportato in quegli anni una minore deduzione di costi pur deducibili. Si era però verificato un non dovuto versamento di maggiori imposte, perché era stata versata l'imposizione in relazione ai costi non inerenti accantonati, e poi anche una nuova imposizione sugli stessi valori per effetto della minore deduzione di costi inerenti negli anni 2008 e 2009. In conseguenza proponeva la sua istanza restitutoria, ritenendo che si fosse verificato un fenomeno di "doppia imposizione".

1.2. L'Amministrazione finanziaria rigettava l'istanza di rimborso, con provvedimenti di diniego n. (Omissis) e n. (Omissis), oggetto del presente giudizio, ritenendo la pretesa restitutoria non fondata.

2. La Banca impugnava il rigetto della sua domanda di rimborso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che respingeva il ricorso della contribuente.

3. Avverso la decisione sfavorevole conseguita dai giudici di primo grado, la società spiegava appello innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che confermava la decisione adottata dalla CTP.

4. La Banca ha proposto ricorso per cassazione, avverso la pronuncia del giudice dell'appello, affidandosi ad un motivo di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Agenzia delle Entrate. La società ha pure depositato memoria.

Motivi della decisione 1. Con il suo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la contribuente contesta la violazione e falsa applicazione dell' art. 163 del D.P.R. n.917 del 1986 (Tuir) e dell' art. 67 , comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973 , in combinato disposto con l' art. 109 , comma 1, del Tuir , per avere il giudice del gravame erroneamente ritenuto corretto il diniego di rimborso opposto dall'Amministrazione finanziaria all'istanza di rimborso, conseguendone un'inammissibile applicazione di una doppia imposizione.

2. La società censura, con il suo strumento d'impugnazione, che il giudice dell'appello, respingendo l'opposizione della Banca avverso il diniego di rimborso opposto dall'Amministrazione finanziaria, ha di fatto consentito l'integrazione di un fenomeno di doppia imposizione.

La ricorrente critica la decisione adottata dalla CTR per aver ritenuto legittima la posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate, "in quanto nella fattispecie concreta non può essere imputato all'Ufficio alcun comportamento lesivo del divieto della doppia imposizione" (ric., p. 13), mentre "il principio generale del divieto di doppia imposizione non distingue infatti il caso in cui l'evento lesivo sia conseguenza di errore commesso dall'Ufficio o dal contribuente, al contrario di quanto è stato ingiustamente statuito dalla sentenza impugnata" (ric., p. 16), in considerazione della previsione di cui all' art. 163 del Tuir . Il divieto di doppia imposizione è infatti un principio generale, il cui fondamento è usualmente ricondotto all'attuazione del principio di capacità contributiva di cui all' art. 53 della Costituzione.

Aggiunge la contribuente che nel caso di specie "non c'è stato alcun aggiramento del principio di competenza considerato il fatto che gli accantonamenti dedotti dalla Banca nel 2006 e 2007 erano indeducibili per difetto del requisito di inerenza ... nel caso di specie non vi è stato alcun spostamento di componenti reddituali da un anno all'altro" (ric., pp. 16, 18).

3. La CTR chiarisce innanzitutto di condividere la pronuncia dei primi giudici, secondo i quali il rilievo contestato dall'Amministrazione finanziaria circa gli impropri accantonamenti contabilizzati negli anni 2006 e 2007, essendo fondato sul difetto di inerenza dei costi, "non può comportare alcun diritto al rimborso per gli anni successivi" (sent. CTR, p. 2), neppure in conseguenza dell'adesione' al rilievo da parte della società. Inoltre, si registra nel caso di specie la "violazione delle regole concernenti l'imputazione temporale dei componenti negativi. La condotta del contribuente integra una violazione che determinerebbe l'assoluto arbitrio da parte del contribuente di detrarre un costo in esercizio diverso da quello individuato per legge ... nel 2008 e nel 2009 la società aveva delle perdite che poteva dedurre dal proprio reddito imponibile la società ha scelto liberamente di esporre nelle dichiarazioni 2008 e 2009 componenti negativi del reddito in misura inferiore a quella che avrebbe potuto legittimamente dedurre dal proprio reddito imponibile ... è stata una volontaria scelta della società contribuente ... la maggiore Ires versata nel 2008 e 2009 è frutto di un comportamento anomalo della parte, che non si esaurisce in una mera irritualità di natura formalistica ... la società contribuente ha posto in essere una

condotta che di fatto costituisce un aggiramento del principio inderogabile di competenza, volto nel nostro ordinamento tributario ad impedire al contribuente di autodeterminare il proprio reddito, spostando in modo arbitrario i componenti positivi e negativi da un esercizio all'altro ... la detrazione di un costo non può avvenire in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza ... dapprima, nel 2006-2007, la società contribuente compie il primo errore, operando accantonamenti, a detta della stessa parte, non inerenti, facendoli concorrere come componenti negativi di reddito. Successivamente, nel 2008-2009, la società, pur avendo perdite per cifre superiori, per volontaria scelta espone le perdite in misura inferiore a quella che avrebbe potuto legittimamente dedurre, con l'espedito di evidenziare una sopravvenienza attiva a storno di costi legittimamente deducibili di fatto, altera il risultato della dichiarazione, violando il principio per il quale la detrazione di un costo deve avvenire nell'esercizio individuato dalla legge come esercizio di competenza la violazione dei criteri temporali di imputazione temporale costituisce una violazione sostanziale, posto che il rilascio degli accantonamenti operati in eccesso e la conseguente evidenziazione di una sopravvenienza attiva a storno di costi legittimamente deducibili per gli anni 2008 e 2009, derivano da accantonamenti non inerenti, operati volontariamente dalla banca nei pregressi esercizi 2006 e 2007, non essendo lo spostamento ancorato a fatti obiettivi, bensì ad una scelta soggettiva arbitraria della parte" (sent. CTR, p. 3 ss.).

4. Le pur argomentate osservazioni del giudice del gravame, però, devono essere valutate in considerazione del principio del divieto della doppia imposizione, formalizzato nell' art. 163 del Tuir ed invocato dalla contribuente.

Si è già condivisibilmente osservato, invero, con decisione richiamata anche dalla ricorrente nella sua memoria, che "questa Corte, con l'ordinanza n. 13129/2018 ha escluso la possibilità di proporre istanza di rimborso di quanto ad avviso del contribuente versato in eccedenza per un errore che avrebbe viziato la sua adesione. Il Giudice di legittimità afferma, infatti, che l'istanza di rimborso deve considerarsi improponibile in quanto costituirebbe una surrettizia forma di impugnazione ... Tuttavia in alcuni casi si è ritenuto che la parte fosse legittimata a correggere i propri errori ... Con riferimento al caso di specie, l'istanza di rimborso della controricorrente ha riguardato errori nella indicazione delle violazioni sostanziali riportate nel processo verbale di constatazione e poi trasfuse nell'atto di definizione. Nella specie, infatti, nel recuperare a tassazione, perché privi di certezza, i costi dedotti dalla contribuente nell'anno 2007, i verificatori nel p.v.c., cui la contribuente prestava adesione ai sensi dell' art. 5 - bis D.Lgs. n.218/1997 , davano atto che gli stessi costi venivano computati come sopravvenienze attive nel 2008, con l'effetto di posticipare il pagamento delle relative imposte dal 2007 al 2008, in cui vi era una aliquota Ires più favorevole. Le parti, quindi, hanno concordato circa l'esercizio della corretta imputazione dei costi ed il recupero a tassazione dei relativi importi; di conseguenza, proprio sulla base dell'adesione al p.v.c., l'amministrazione finanziaria avrebbe dovuto riconoscere il rimborso, non solo - come ha fatto - delle somme pagate in eccesso per i costi "non di competenza" dell'anno 2008 e riferibili al 2007 (cfr. Cass. n. 2420/2021), ma anche di quelle relative alle sopravvenienze attive indicate nel reddito imponibile del 2008 e corrispondenti ai costi privi di certezza, dedotti nel 2007 e recuperati a tassazione. Orbene, non essendo contestato che la società contribuente abbia aderito all'accertamento per l'anno 2007, in cui venivano recuperati a tassazione i costi privi del requisito della certezza ed ai quali

corrispondevano le sopravvenienze attive dell'anno 2008, la doppia imposizione risulta essere un fatto evidente e tale fatto collide con il divieto (principio) generale di cui all' art. 163 T.u.i.r. , sicché il pagamento avvenuto in seguito all'adesione per il 2007 trasforma quello effettuato per il 2008 in un indebito oggettivo (in un caso in parte simile, vedi Cass. n. 7438/2021 , in motivazione)" Cass. sez. V, 14.6.2023, n. 17068 .

4.1. A tanto deve aggiungersi come si sia pure precisato che "ogni volta che un avviso di accertamento recante una ripresa a tassazione fondata sull'applicazione del principio di competenza diventi definitivo (per l'acquiescenza del contribuente, come nella specie, o per il passaggio in giudicato della sentenza di rigetto del suo ricorso), il termine di due anni di cui all' art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , entro cui il contribuente deve chiedere il rimborso di quanto indebitamente versato nell'anno in cui avrebbe potuto esporre in dichiarazione le poste erroneamente dichiarate in quello oggetto dell'avviso di accertamento, decorre dalla data di definitività di quest'ultimo", Cass. sez. VI-V, 11.2.2013, n. 3261.

Pertanto, avendo la parte prestato acquiescenza il 20.8.2013, la sua istanza di rimborso, proposta il 20.7.2015, risulta anche tempestiva.

5. In definitiva il richiesto rimborso compete alla contribuente, la sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, pronunciando ai sensi dell' art. 384 , secondo comma, cod. proc. civ., questa Corte di legittimità può decidere nel merito, accogliendo l'istanza di restituzione proposta dalla ricorrente.

6. Possono essere compensate tra le parti le spese di lite dei gradi di merito del giudizio, mentre le spese processuali del giudizio di legittimità seguono l'ordinario criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della causa.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M. accoglie il ricorso introdotto da ING BANK N.V. - Milan Branch, quale incorporante di ING LEASE (Italia) Spa, cassa la decisione impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'istanza di rimborso proposta dalla contribuente.

Compensa le spese di lite dei gradi di merito del processo e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese processuali del giudizio di legittimità in favore della ricorrente, che liquida in complessivi Euro 5.000,00 per compensi, oltre 15% per spese generali, Euro 200,00 per esborsi, ed accessori come per legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza