

Sentenza del 17/05/2024 n. 13755 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Irap- deducibilità dalle imposte sui redditi- interessi da rimborsare - ammissibilità-condizioni - ratio

Massima:

In tema di deducibilità forfettaria dell'IRAP ai fini delle imposte sul reddito - prevista dall'art. 2, co. 1-quater, d.l. n. 201/2011, introdotto dall' art. 4, co.12, d.l. n. 16/2012- anche per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31/12/2012, per i quali alla data (02/03/2012) di entrata in vigore dello stesso d.l. n. 16/2012 non sia maturato il termine decadenziale di cui all'art 38 d.P.R. n. 602/1973, gli interessi sulla sorte da rimborsare mirano a reintegrare la diminuzione patrimoniale subita dal contribuente per non aver goduto della somma di denaro oggetto di restituzione e maturano al compimento di ogni singolo semestre, escluso il primo, successivo alla data del versamento e fino a quella dell'ordinativo di pagamento.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Unione di Banche Italiane Spa , successivamente incorporata da Intesa Sanpaolo Spa, impugnò il parziale diniego dell'Agenzia delle Entrate relativo all'istanza di rimborso dei versamenti diretti Ires, effettuati in eccedenza dalla società per i periodi d'imposta compresi tra il 2007 e il 2011, a causa della mancata deduzione dell'Irap relativa al costo del personale, introdotta con efficacia retroattiva dall'art. 2, comma 1-quater, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, oltre relativi interessi.

Infatti, l'art. 2, comma 1, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, prevede che " A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi (...) un importo pari all'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, numero 446, relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle

riduzioni spettanti (...)" . Successivamente, l' art. 4, comma 12, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, ha inserito nel ridetto art. 2 del d.l. n. 201 del 2011 il comma 1-quater, secondo cui " In relazione a quanto disposto dal comma 1 e tenuto conto di quanto previsto dai commi da 2 a 4 dell'articolo 6 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di presentazione delle istanze di rimborso relative ai periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, per i quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, sia ancora pendente il termine di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602, nonché ogni altra disposizione di attuazione del presente articolo."

Considerata pertanto l'estensione retroattiva del relativo diritto al rimborso anche ai periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, la contribuente, impugnando sul punto l'implicito parziale diniego erariale, chiese, in via principale, che gli interessi sulla sorte oggetto del rimborso venissero calcolati a far data dall'originario versamento della maggior imposta.

L'adita Commissione tributaria provinciale di Milano rigettò il ricorso della contribuente, ritenendo infondata la richiesta di corresponsione di maggiori interessi sulla somma rimborsata a titolo di Ires, affermando che tali interessi andavano piuttosto calcolati dal secondo semestre successivo al 2 marzo 2012 - data di entrata in vigore del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, e quindi dell' art. 2, comma 1-quater, d.l. n. 201 del 2011- fino alla data dell' ordinativo di pagamento, escludendo dal computo li semestre in cui tale ordinativo è emesso, secondo quanto disposto dall'art. 44-bis del d.P.R. n. 602 del 1973. Proposto appello principale dalla contribuente, ed appello incidentale dall'Agenzia delle entrate, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, con la sentenza qui impugnata, ha rigettato entrambe le impugnazioni.

Ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, affidandosi ad un unico mezzo.

L'Agenzia delle entrate si è difesa con controricorso.

In prossimità dell'udienza, sia la parte privata che la parte pubblica hanno depositato memorie a sostegno delle rispettive ragioni.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso, la ricorrente deduce " I) Violazione e falsa applicazione degli articoli 44, d.P.R. 602/73; 38,d.P.R. 602/73, 2, commi 1 e 1, quater, DL 201/2011; 2033 c.c. e 44 bis, d.P.R. 602/73 in ordine alla decorrenza - dies a quo - e al computo degli interessi maturati su versamenti diretti IRES non dovuti - rilevanti ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.". Sostiene, in sintesi, che poiché per l'istanza in questione il contribuente è ammesso al rimborso in base a quanto previsto dall'articolo 38 del d.P.R. n. 602/1973, gli interessi debbono essere determinati ai sensi dell'articolo 44 del d.P.R. n. 602/1973, secondo cui il contribuente che abbia effettuato

versamenti diretti per un ammontare d'imposta superiore a quello effettivamente dovuto per lo stesso periodo ha diritto, per la maggior somma effettivamente pagata, all'interesse per ognuno

dei semestri interi, escluso il primo, compresi tra la data del versamento e la data dell'ordinativo emesso. Pertanto, la CTR avrebbe errato nel ritenere che gli interessi sulla somma da rimborsare dovessero decorrere piuttosto dalla sopravvenuta entrata in vigore del d.l. n. 16 del 2012, fondandosi sul presupposto che tale norma costituisse "una successiva norma agevolativa entrata in vigore il 2 marzo 2012", per effetto della quale " si è acquisito, ex nunc, il diritto alla deduzione e al conseguente rimborso della maggior Ires versata con la dichiarazione originaria", per cui "non si verte su versamenti Ires che ricadono nelle previsioni dell'art. 38", "trattandosi di rimborso non spettante fino a quella data" (ovvero al 2 marzo 2012).

2. Il motivo è fondato. Infatti questa Corte, trattando la medesima fattispecie, ha già avuto modo di affermare che " " In tema di rimborso delle imposte sul reddito, gli interessi di cui all'art. 44 D.Lgs. n. 602 del 1973 non presuppongono la mora dell'Amministrazione, ma hanno la funzione di reintegrare la diminuzione patrimoniale subita dal contribuente che non ha goduto della somma di denaro che ha versato al Fisco e che deve essergli restituita. Tali interessi, indipendentemente dalla buona o mala fede dell' accipiens, maturano al compimento di ogni singolo semestre, escluso il primo, successivo alla data non della domanda, ma del versamento e fino a quella dell'ordinativo del pagamento" (Cass. 28/04/2023, n. 11262, in motivazione, ivi anche le argomentazioni che seguono).

Ha premesso il citato arresto che, in tema di rimborso d'imposte, gli interessi dovuti dall'erario al contribuente per la ritardata restituzione sono soggetti alla disciplina dei rimborsi semestrali, ai sensi degli artt. 38 e 44 del d.P.R. n. 602 del 1973, sicché maturano al compimento di ogni singolo semestre, escluso il primo, successivo alla data non della domanda, ma del versamento e fino a quella dell'ordinativo del pagamento, e vanno calcolati al tasso legale vigente al momento della scadenza di ciascun semestre (Cass. 14/12/2016, n. 25684); senza che trovino applicazione le regole civilistiche ordinarie, presentando la disciplina tributaria in esame carattere di specialità (Cass. 20/10/2021, n. 29237); tuttavia, a decorrere dall' 1 gennaio 2008, tale interesse va computato, ove siano trascorsi almeno dieci anni dalla richiesta di rimborso, giorno per giorno, come stabilito dall'art. 1, comma 139, l. n. 244 del 2007, disposizione che ha una portata meramente ricognitiva della situazione debitoria pregressa, non modificando né integrando la normativa previgente (Cass. 20/10/2021, n. 29237, cit.); tanto, però, sino alla data (28 gennaio 2009) di efficacia dell' abrogazione dell'art. 1, commi 139 e 140, della l. n. 244 del 2007, operata dall'art. 9, comma 2, del d.l. n. 185 del 2008, conv. con modif. dalla l. n. 2 del 2009, poiché la norma abrogata continua a produrre effetti sui rapporti pregressi, siano essi pendenti o esauriti, maturati in data anteriore all'entrata in vigore della legge abrogatrice (Cass. 02/11/2022, n. 32271).

Lo stesso precedente di legittimità ha poi aggiunto che è noto che questa Corte ha già avuto modo di affermare che gli interessi sulle somme che l'Amministrazione deve rimborsare al contribuente non hanno natura corrispettiva, ma moratoria, ossia sono disposti per il ritardo con cui l'imposta non dovuta è rimborsata (cfr. Cass. 21/03/2019, n. 7955), per cui non decorrono quando il ritardo non è addebitabile all'Amministrazione finanziaria (Cass. 21/03/2019, n. 7955, cit; cfr. Cass. 29/04/2016, n. 8540 e Cass. 23/07/2004, n. 13808).

Si tratta, tuttavia, di pronunce non strettamente conferenti la fattispecie sub iudice, poiché riguardano specificamente il rimborso di crediti Iva ai sensi dell'art. 38-bis del d.P.R. 26/10/1972, n. 633, ed in particolare la non decorrenza degli accessori nel periodo compreso tra il sedicesimo giorno dalla data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'Ufficio e quella della loro consegna (Cass. n. 7955 del 2019); o nel periodo in cui sia stato mantenuto dall'Amministrazione il provvedimento, legittimo, di sospensione del relativo pagamento, a causa dell'inadempimento, da parte del contribuente, delle condizioni stabilite dallo stesso provvedimento, ovvero il rilascio di garanzia, per poter dare ugualmente corso al rimborso richiesto (Cass. 22/06/ 2021, n. 17828).

Piuttosto, in materia di rimborso di imposte dirette, materia sub iudice, viene in rilievo il già richiamato art. 44 del d.P.R. n. 602 del 1973 e " come stabilito dall'art. 19 del D.Lgs. n. 46/1999, trattasi di disposizione applicabile alle sole imposte sui redditi. In particolare, la norma speciale, di cui all'art. 44 del d.P.R. 600/73, regola il pagamento degli interessi per la ripetizione di somme pagate in eccedenza a titolo di imposte dirette" (Cass. 01/09/2023, n. 25585, in motivazione, Par.12).

2.1. In generale questa Corte, quando si è trattato di individuare, (al fine di verificarne l'imponibilità, in base alle norme pro tempore vigenti) l'effettiva funzione degli accessori maturati sui crediti che i contribuenti hanno nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ha affermato che " Gli interessi maturati sui crediti di imposta che i contribuenti hanno nei confronti dell'Amministrazione finanziaria non sono dovuti a titolo moratorio (non essendovi mora dell'Amministrazione) né derivano dall'impiego di capitale, ma servono a compensare i contribuenti dell'esborso pecuniario che essi hanno in precedenza effettuato versando al Fisco una somma di denaro che deve essere loro restituita. L'interesse su tale somma serve a reintegrare la diminuzione patrimoniale subita dal contribuente, che viene così compensato del mancato godimento del denaro in precedenza versato (...). Chiara è perciò la "natura compensativa" degli interessi maturati sui crediti di imposta, idonea ad escluderli dai redditi di capitale elencati nel citato art. 41" (Cass. 05/07/1990, n. 7091, in motivazione; conformi, sulla natura compensativa degli interessi in questione, in materia di imposte dirette, Cass. 06/04/1995, n. 4037; Cass. 28/11/1995, n. 12318; Cass. 15/04/1996, n. 3525; Cass. 10/06/1996, n. 5352; Cass. 15/02/1999, n. 1255; Cass. 17/07/1999, n. 7575; Cass. 08/09/1999, n. 9510; Cass. 17/05/2000, n. 6397; Cass. 20/09/2004, n. 18864; Cass. n. 9852 del 2016; Cass. 17/04/2019, n. 10705; Cass. 04/09/2012, n. 31820).

Per quanto qui rileva, il consolidato e continuo orientamento in questione (a prescindere da ogni interferenza delle norme applicabili *ratione temporis* in tema di imposizione dell'attribuzione patrimoniale rappresentata dagli interessi in questione) evidenzia dunque la funzione in senso lato "compensativa" (del mancato godimento, da parte del contribuente, del denaro in precedenza versato), che prescinde da un ritardo che sia colpevolmente imputabile all'Amministrazione (che, nel frattempo, ha ricevuto e posseduto la stessa somma) e legittimi la "mora" di quest'ultima, ai fini della decorrenza degli interessi di legge.

Del resto, qualora pure la natura "moratoria" degli interessi di cui all'art. 44 del d.P.R. n. 602 del 1973 volesse farsi dipendere dalla mera circostanza del riferimento al "ritardato" rimborso contenuto nella rubrica della stessa norma, dovrebbe comunque prendersi atto, per quanto qui

interessa, che nel primo comma la disposizione prende come riferimento, quale dies a quo della decorrenza dei semestri per i quali (escluso il primo) sono dovuti gli accessori, la " data del versamento". Pertanto, se ne deve trarre la conclusione che il legislatore (in disparte la specifica regola dei semestri e dall'esclusione del primo di essi) considera comunque "ritardato" il rimborso ed in mora l'Amministrazione sin dal versamento che deve essere rimborsato. Invero, a prescindere dalla sovrapposizione di concetti e qualificazioni di natura squisitamente civilistica, occorre muovere dal dato testuale offerto dal primo comma del ridetto art. 44 del d.P.R. n. 602 del 1973, che individua la " data del versamento" quale riferimento temporale, certo ed univoco, ai fini della conseguente individuazione del semestre di decorrenza iniziale degli accessori, prescindendo quindi da ulteriori elementi di valutazione. In coerenza, peraltro, con la peculiarità della disciplina del rimborso delle imposte, che, a differenza di quella civilistica generale sull'indebito, di cui agli artt. 2033 ss. cod. civ., prescinde, ai fini degli accessori, dallo stato soggettivo di buona fede o mala fede dell' accipiens. Infatti, nell'ordinamento tributario italiano vige, per la ripetizione del pagamento indebito, un regime speciale basato sull'istanza di parte, da presentare, a pena di decadenza dal relativo diritto, nel termine previsto dalle singole leggi di imposta, o, in mancanza di queste, dalle norme sul contenzioso tributario, e tale regime impedisce, in linea di principio, l'applicazione della disciplina prevista per l'indebito di diritto comune (Cass. Sez. U., 16/06/2014, n. 13676 in motivazione, ove si cita altresì Cass. n. 11456 del 2011; da ultimo, nello stesso senso, Cass.04/0772022, n. 21106).

Questa Corte ha quindi concluso che " Va escluso pertanto che la posticipazione della decorrenza degli interessi all' entrata in vigore dell'art. 2, comma 1-quater, del d.l. n. 201 del 2011 possa essere giustificata dall' ipotetica natura moratoria degli stessi accessori, e dunque dalla circostanza che l'Amministrazione non potesse considerarsi in mora in precedenza; o dalla precedente "buona fede" dell'Amministrazione, quale accipiens, inconsapevole di aver ricevuto una prestazione che sarebbe successivamente divenuta sine titulo ex lege.

La retroattività, nei limiti previsti dalla stessa norma, dell'art. 2, comma 1-quater, del d.l. n. 201 del 2011, ha invero privato di titolo ex tunc il relativo pagamento, con la conseguente necessità, in ossequio alla ratio dell'art. 44 D.Lgs. n. 602 del 1973, di reintegrare integralmente la contribuente della diminuzione patrimoniale subita sin dal momento del versamento." (Cass. 28/04/2023, n. 11262, cit., in motivazione).

Nello stesso senso, a proposito della funzione degli interessi in questione e della loro decorrenza, si è espressa ancora questa Corte (Cass. 27/04/2023, n. 11189; conformi Cass. 03/11/2023, n. 30639; Cass. 28/12/2023, n. 36180, in motivazione), aggiungendo che " sussiste indubbiamente un' asimmetria tra la decorrenza degli interessi dovuti dalla contribuente (" a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento", ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. n. 602 del 1973) sulle maggiori imposte accertate e quella degli interessi alla stessa contribuente spettanti (a norma dell'art. 44 del d.P.R. n. 602 del 1973, con esclusione del primo semestre successivo alla data del versamento) sul rimborso dell'imposta versata e non dovuta. Ed è vero che la disciplina dell'art. 44 del d.P.R. n.602 del 1973, in sé considerata, è stata ritenuta legittima da Corte cost., sentenza n. 157 del 1996, che ha posto in evidenza (anche richiamando le proprie precedenti ordinanze n. 288 del 1988 e n. 93 del 1989), la speciale natura del credito e la conseguente peculiare disciplina della materia tributaria apprestata dal legislatore, nella sua

discrezionalità, congruamente giustificata dalle esigenze connesse alle operazioni di liquidazione dell'imposta e di formazione dei ruoli, nonché di quelle degli uffici preposti allo svolgimento dei complessi procedimenti restitutori. Tuttavia, proprio in considerazione di tale asimmetria, appare difficilmente sostenibile l'accoglimento di un'interpretazione che posticipi la decorrenza degli interessi sulle somme da rimborsare in misura maggiore rispetto a quella che il legislatore stesso, considerando le peculiarità del rapporto tributario e del procedimento di liquidazione e pagamento delle somme da restituire al contribuente, ha già collocato in relazione al loro versamento, con il conseguente semestre "bianco". (Cass. 27/04/2023, n. 11189).

2.2. Ritiene il Collegio di dare continuità - ai fini dichiaratamente nomofilattici di cui al primo comma dell'art. 375 cod. proc. civ. -all'orientamento espresso dalla serie di richiamate decisioni di legittimità, non ravvisando motivi per discostarsene.

In particolare, l'isolata pronuncia contrastante (Cass. 12/06/2023, n. 16566), secondo cui - nell'analogia fattispecie di sopravvenuta deducibilità parziale dell'Irap dall'Ires, fondata sull'art. 6, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2- " il decorso degli interessi dovrebbe appunto essere riguardato non dalla data del versamento, dal momento che lo stesso quando venne posto in essere era senz'altro dovuto, ma a quello dell'entrata in vigore della norma costitutiva del beneficio stesso", non può essere condivisa.

Invero da un lato essa non tratta le varie argomentazioni sinora richiamate a sostegno dell'orientamento qui accolto. Dall'altro, poggia sostanzialmente su una ricostruzione che tende a negare la natura retroattiva della deducibilità dell'Irap (nei limiti consentiti in quel caso dall'art. 6 del d.l. n. 185 del 2008, e nel caso di specie dall'art. 2, comma 1-quater, del d.l. n. 201 del 2011), configurandone piuttosto l'estensione agli anni d'imposta antecedenti come un nuovo " beneficio autonomo e particolare", rispetto al quale "Il richiamo della disciplina del rimborso è dunque solo di carattere procedimentale, ma senza che esso comporti l'inquadramento del diritto come connesso ad un versamento indebito, che anzi all'epoca dello stesso era senz'altro dovuto, con conseguente inapplicabilità della disciplina della decorrenza degli interessi tanto in tema di rimborsi fiscali come in tema di condictio indebiti di natura civilistica".

Tuttavia la "novità" assoluta (e la "non retroattività") del beneficio rispetto agli anni d'imposta precedenti e la complessiva astrazione della fattispecie in questione da quella (richiamata invece espressamente dal legislatore del 2008) del rimborso di un'imposta già versata, non trovano conforto nella giurisprudenza di legittimità (Cass. 06/06/2019, n. 15341, in motivazione, pagg. 17-21; Cass. 28/04/2023, n. 11262, cit., in motivazione, pag. 7 s.) che, proprio con riferimento alla disciplina conseguente alla sopravvenienza, in tema di deducibilità forfettaria dell'Irap, dell'art. 6 d.l. n. 185 del 2008, ha ricostruito i rapporti tra l'originaria istanza di rimborso e quella telematica successiva. All'esito dell'esame del relativo quadro normativo, nonché del punto 1.3.2. della circolare del 14 aprile 2009 n. 16/E della stessa Agenzia delle Entrate, si è infatti concluso che per i contribuenti che alla data di entrata in vigore del decreto n. 185 del 2008 avevano già presentato tempestiva istanza ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, il rimborso della maggiore imposta assolta non era subordinato alla presentazione dell'istanza telematica prevista al comma 3 del citato art. 6 del d.l. n.185 del 2008, che è necessaria al solo fine di

comunicare all'Amministrazione finanziaria l'entità del rimborso di cui si chiede la restituzione (Cass. 06/06/2019, n. 15341, cit., in motivazione,; Cass. 28/04/2023, n. 11262, cit., in motivazione).

L'inquadramento dell'estensione (ad anni d'imposta antecedenti il 2008, ma nel caso di specie anche precedenti il 2011) della deducibilità in termini espressi di efficacia retroattiva della norma sopravvenuta, così come la saldatura dell'efficacia tra le domande di rimborso precedenti eventualmente presentate (quando ancora non esisteva il "procedimento" ex art. 6 del d.l. n.185 del 2008, o ex art. 2, comma 1-quater, del d.l. n. 201 del 2011) e quelle telematiche successive previste dalle nuove disposizioni, evidenziano come la fattispecie trattata abbia indubbiamente natura sostanziale, e non meramente procedimentale, di rimborso. Tanto in coerenza, del resto, con l'esplicito richiamo dei ridetti artt. 6 e 2 all' art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973, e con la menzione inequivocabile, nelle stesse disposizioni, del "rimborso". Del resto, che la normativa in materia di deducibilità sopravvenuta dell'Irap dall'Ires costituisca (non un nuovo ed autonomo beneficio, ma) una "modifica" della disciplina precedente, che integra uno ius superveniens intervenuto "anche retroattivamente", è stato riconosciuto dallo stesso Giudice delle leggi (Corte cost., ordinanza n. 232 del 2012), che proprio sul presupposto esplicito di tale efficacia retroattiva della modifica ha rimesso gli atti ai giudici di merito perché operino una nuova valutazione della perdurante rilevanza e della non manifesta infondatezza della questione.

2.3. Quanto poi all'applicabilità dell'art. 44-bis d.P.R. n. 602 del 1973, che regola gli interessi per rimborsi eseguiti mediante procedura automatizzata, stabilendone la decorrenza dal secondo semestre solare successivo alla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, deve rilevarsi (anche in disparte l'espresso richiamo ai rimborsi effettuati con le modalità di cui all'art. 42-bis, ovvero d'ufficio, stante la successiva estensione delle fattispecie del procedimento automatizzato) la non congruenza della ratio della disposizione con la fattispecie sub iudice, nella quale non sono l'originaria liquidazione, ed il suo controllo, che determinano la parziale non debenza dell'imposta già incassata dall'Amministrazione, ma la modifica legislativa retroattiva (nel senso già chiarito) sopravvenuta. Non a caso, del resto, il legislatore del 2008 e del 2011, nell'istituire un meccanismo procedimentale che assicurasse la retroattività, nei limiti della decadenza, dello ius superveniens, ha fatto ricorso esplicitamente all'istituto del rimborso dei versamenti di cui all'art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973, con la conseguente efficacia anche delle istanze ex art. 38 già presentate dai contribuenti. In ogni caso, poi, per quanto qui rileva, anche l'eventuale correlazione con la dichiarazione (dovendo al più riferirsi a quella originariamente presentata) non varrebbe, di per sé solo, a traslare necessariamente la decorrenza degli accessori in questione alla data successiva di entrata in vigore delle novelle legislative che hanno consentito, e poi esteso, la deducibilità parziale dell'Irap.

2.4. Come fattispecie di rimborso, per parziale inesistenza dell'obbligo di versamento, pertanto, quella sub iudice deve essere valutata, sollecitando dunque le considerazioni che precedono e che hanno indotto già questa Corte, secondo l'orientamento qui condiviso, a far decorrere i relativi interessi dalla data del versamento.

Deve pertanto esprimersi il seguente principio di diritto: " In tema di deducibilità forfettaria dell'IRAP ai fini delle imposte sul reddito -prevista dall'art. 2, co. 1-quater, d.l. n. 201/2011, introdotto dall' art. 4, co.12, d.l. n. 16/2012- anche per i periodi d'imposta precedenti a quello in

corso al 31/12/2012, per i quali alla data (02/03/2012) di entrata in vigore dello stesso d.l. n. 16/2012 non sia maturato il termine decadenziale di cui all'art 38 d.P.R. n. 602/1973, gli interessi sulla sorte da rimborsare mirano a reintegrare la diminuzione patrimoniale subita dal contribuente per non aver goduto della somma di denaro oggetto di restituzione e maturano al compimento di ogni singolo semestre, escluso il primo, successivo alla data del versamento e fino a quella dell'ordinativo di pagamento.".

3. Infine, esula dalla questione della quale è stata investita la Corte, con il ricorso in esame, l'introduzione di apposite procedure amministrative di rimborso, operando i limiti delle risorse stanziare e venendo in rilievo eventuali questioni sui consequenziali provvedimenti liquidatori emessi dall'Agenzia delle Entrate soltanto in fase esecutiva e/o di ottemperanza (cfr. Cass. 06/06/2019, n. 1541, cit.; Cass. 24/4/2015, n. 8373; Cass. 21 giugno 2018, n. 19668).

4. L'accoglimento del ricorso comporta pertanto la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio al giudice a quo, per l'applicazione dei principi sinora esposti ai fatti di causa.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 7 maggio 2024.

Depositato in Cancelleria il 17 maggio 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza