

Sentenza del 11/06/2024 n. 16206 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data 3 dicembre 2009, Poste Italiane, in qualità di consolidante (di seguito, anche "Poste" ovvero "Società"), presentava apposita istanza di rimborso telematica ai sensi dell' art. 6 co. 2 del D.L. n. 185 del 29 novembre 2008 , chiedendo la restituzione della complessiva somma di Euro 37.701.684,00, di cui:

Euro 8.457.113,00, relativamente all'anno d'imposta 2004; Euro 9.324,246,00, relativamente all'anno d'imposta 2005; Euro 9.215,360,00, relativamente all'anno d'imposta 2006;

Euro 10.704.964,00, relativamente all'anno d'imposta 2007. La domanda di rimborso si fondava sulla mancata deduzione dalla base imponibile IRES delle somme corrisposte a titolo di imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) da Poste Italiane Spa e dalle società aderenti al Consolidato Nazionale, mancata deduzione che evidentemente aveva dato luogo al versamento di una maggiore imposta IRES per gli anni 2004-2007. Tale istanza reiterava una precedente richiesta di rimborso che Poste aveva già provveduto ritualmente a presentare in forma cartacea ai sensi dell' art. 38 D.P.R. n. 602/1973 proprio al fine di far valere, per le annualità qui in discussione, il proprio diritto al rimborso della maggior IRES corrisposta e che riteneva non dovuta perché discendente dal mancato riconoscimento legislativo, *ratione temporis*, di deducibilità dell'IRAP (per la parte afferente interessi passivi e spese per personale dipendente) dalla base imponibile dell'IRES. Dunque, la richiesta di rimborso IRES per i titoli di cui si discorre in questa sede era già stata formalmente presentata da POSTE ex art. 38 D.P.R. n. 602/1973 prima che il D.L. n. 185/2008 entrasse in vigore. La circostanza, comprovata documentalmente e ritualmente dedotta in giudizio da POSTE (vd. pag. 9 della memoria di primo grado) è incontestata e dunque pacifica in causa. Alla reiterazione di siffatta domanda di rimborso (lo ribadiamo, già originariamente presentata in forma cartacea ex art. 38 d.p.r. n. 602/1973), con suo rinnovato inoltro in via telematica, POSTE addiveniva dunque in mera ottemperanza rispetto alle istruzioni contenute nel modello di domanda di rimborso approvato con Prov. del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 giugno 2009 (quest'ultimo adottato in forza di quanto disposto dall' art. 6 co. 4 del D.L. n. 185/2008) posto che l' art. 6 co. 2 D.L. n. 185/2008 , proprio con riferimento a quanti si trovavano nella situazione in cui versava POSTE (istanza di rimborso IRES già presentata ex art. 38 D.P.R. n. 602/1973) così testualmente prevedeva: "in relazione ai periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2008 per i quali è stata comunque presentata entro il termine di cui all'art. 38 D.P.R. 602/197 istanza di rimborso della quota di imposte sui redditi corrispondente alla quota dell'IRAP riferita agli interessi passivi ed oneri assimilati ovvero alle spese per il personale dipendente e assimilato, i contribuenti hanno diritto, con le modalità e nei limiti stabiliti al comma 4, al rimborso per una somma fino ad un massimo

del 10 per cento dell'IRAP dell'anno di competenza, riferita forfetariamente ai suddetti interessi e spese per il personale". Insomma, con riferimento ai contribuenti nella situazione giuridico-fattuale di POSTE, l' art. 6 , comma 2, del D.L. n. 185/2008 confermava il diritto al rimborso della maggior IRES indebitamente corrisposta per effetto della (costituzionalmente illegittima) indeducibilità dell'IRAP per le annualità pregresse rispetto all'entrata in vigore del D.L. 185/2008 con riferimento alle quali l'indebito era stato debitamente contestato per il tramite di apposite istanze di rimborso già presentate nel rispetto dei termini di cui all' art. 38 D.P.R. n. 602/1973 : esso limitandosi piuttosto a ridurre il riconoscimento nei limiti corrispondenti alla deducibilità dalla base imponibile IRES della quota di IRAP afferente il costo del lavoro e gli interessi passivi, forfetariamente determinata nella misura del 10% dell'IRAP pagata, come prevista a regime dall' art. 6 co. 1 D.L. n. 185/2008 . Come specificato dunque anche nelle istruzioni al modello di istanza di rimborso approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 giugno 2009 , e nel silenzio della legge sul punto, per siffatti contribuenti la ivi richiesta reiterazione di presentazione dell'istanza di rimborso (stante il già intervenuto esercizio del diritto al rimborso da parte del contribuente per il tramite delle originarie istanze presentate ex art. 38 D.P.R. n. 602/1973) aveva il solo e unico scopo di agevolare gli uffici finanziari nelle procedure di gestione dei rimborsi: niente di più e niente di meno. 2. In relazione a detta istanza telematica, l'Agenzia delle Entrate provvedeva al pagamento della complessiva somma di euro 40.457.548,00, comprensiva sia della quota

capitale (pari ad Euro 36.930.541,00), che della quota interessi (pari ad Euro 3.527.006,00).

Rispetto alla richiesta di rimborso di POSTE, dal dettaglio fornito dall'Agenzia delle Entrate con mail dell'undici dicembre 2015 risultava che l'Agenzia non avesse rimborsato:

- una parte della quota capitale dovuta, pari complessivamente ad Euro 771.141,00 così meglio dettagliata: - Euro 27.628,00, con riferimento all'anno 2004; - Euro 3.505,00, con riferimento all'anno 2005; - Euro 727.061,00, con riferimento all'anno 2006; - Euro 12.947,00, con riferimento all'anno 2007; - una parte della quota interessi ammontante complessivamente ad Euro 3.137.575,00: importo, questo, dato dalla differenza tra l'importo degli interessi che la Società, a norma dell' art. 44 D.P.R. n. 602/1973 , aveva calcolato come dovuti sugli importi spettanti a titolo d'imposta per le annualità 2004-2007 (pari ad Euro 6.664.581,00) e gli interessi (Euro 3.527.006,00) che l'Agenzia aveva effettivamente pagato in data 15.12.2015.

La contribuente proponeva ricorso e nel corso del giudizio l'Agenzia riconosceva quanto ancora dovuto in ordine al capitale, mentre insisteva sulla decorrenza degli interessi solo dalla data di entrata in vigore del decreto.

La Commissione tributaria provinciale di Roma, sez. 41, con sent. 17214/41/17 accoglieva integralmente il ricorso di POSTE riconoscendo la piena spettanza di quanto richiesto a rimborso dalla Società sia a titolo d'imposta che a titolo di interessi. L'Agenzia delle Entrate interponeva appello contestando la sentenza di prime cure e ribadendo le proprie tesi quanto alla individuazione dei termini iniziale e finale di computo degli interessi dovuti a POSTE per gli importi chiesti a rimborso in linea capitale (questi ultimi riconosciuti ad essa come integralmente spettanti). La CTR riformava la decisione.

La contribuente propone così ricorso in cassazione affidato a quattro motivi, e l'Agenzia resiste a mezzo di controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si deduce "NULLITÀ DELLA SENTENZA PER CARENZA DI MOTIVAZIONE O MOTIVAZIONE APPARENTE, IN VIOLAZIONE DELL' ART. 132 , COMMA 2, N. 4), C.P.C., VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DEGLI ARTT. 1 , COMMA 2, E 36, COMMA 2, N. 4), DEL D.Lgs. N. 546/1992 , IN RELAZIONE AGLI ARTT. 44 E 44-BIS DEL D.P.R. N. 602/1973 (ART. 360 , COMMA 1, N. 4, C.P.C.)". In particolare si lamenta come la sentenza impugnata si risolva nell'applicare al caso di specie la disciplina di cui all' art 44-bis del D.P.R. n. 602/1973 , in luogo di quella ordinaria di cui all' art. 44 del D.P.R. n. 602/1973 , questione oggetto di confronto tra la parti nel giudizio di merito, senza illustrarne le relative ragioni e, pertanto, con una motivazione meramente apparente e come tale inidonea ad assolvere agli obblighi motivazionali che sul Giudice incombono alla stregua delle suindicate disposizioni normative.

1.1. Il motivo è infondato, dal momento che, seppur sinteticamente, la CTR ben rappresenta l'iter logico che le consente di giungere a riformare sul punto la sentenza di primo grado, laddove qualifica il diritto al rimborso non come conseguente ad un indebito oggettivo, bensì ad un diritto costituito proprio dalla nuova norma, e da ciò ricava il principio per cui gli interessi decorrono solo dalla data della relativa entrata in vigore.

2. Con il secondo motivo si deduce "VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DELL'ART. 44 E DELL' ART 44-BIS DEL D.P.R. N. 602/1973 (ART. 360 , COMMA 1, N. 3, C.P.C.)". Si lamenta come la sentenza impugnata abbia violato l' art. 44 del d.p.r. n. 602/1973 , norma generale per rimborsi delle imposte sui redditi, nel ritenerlo inapplicabile al caso di specie, ed abbia invece falsamente applicato l' art 44-bis del D.P.R. n. 602/1973 , ritenendolo idoneo a regolare il caso di specie, sebbene si tratti di disposizione normativa riservata a determinate e particolari ipotesi di rimborso, non riscontrabili nel presente giudizio; al tempo stesso, la sentenza viola ulteriormente l'art. 44-bis cit. laddove ne fornisce una illegittima applicazione -contra e super legem - sostituendone indebitamente il dettato normativo relativo al termine iniziale di determinazione degli interessi.

3. Col terzo motivo si deduce "VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE IN PARTE QUA DELL'ART. 44 E DELL' ART 44- BIS DEL D.P.R. N. 602/1973 IN RELAZIONE ALL' ART. 6 , COMMA 2, DEL D.L. N. 185/2008 , ED ALL' ART. 38 DEL D.P.R. N. 602/1973 (ART. 360 , COMMA 1, N. 3, C.P.C.)". Si lamenta come, in assenza di qualsivoglia previsione normativa derogatoria in materia di computo degli interessi, la sentenza abbia indebitamente ritenuto legittimo applicare una disciplina di computo degli interessi diversa rispetto a quella prevista in via generale per il rimborso di indebiti versamenti diretti di cui all' art. 44 del D.P.R. n. 602/1973 , laddove tale norma prevede invece che l'Amministrazione finanziaria sia tenuta a rimborsare, con il credito in linea capitale (ossia l'imposta indebitamente versata) sempre ed anche i relativi interessi da computarsi dalla data di avvenuto versamento, stante il vincolo di accessorietà di questi ultimi rispetto al primo.

4. Col quarto motivo si deduce "VIOLAZIONE DELL' ART. 44 DEL D.P.R. N. 602/1973 E FALSA APPLICAZIONE IN PARTE QUA DELL' ART. 44-BIS DEL D.P.R. N. 602/1973 (ART. 360 , COMMA 1, N. 3, C.P.C.)". Si lamenta come la sentenza impugnata abbia violato l' art. 44 del d.p.r. n. 602/1973 , norma generale per rimborsi delle imposte sui redditi, nel ritenerlo inapplicabile al caso di

specie, ed abbia invece falsamente applicato l' art 44-bis del d.p.r. n. 602/1973 , ritenendolo idoneo a regolare il caso di specie, sebbene si tratti di disposizione normativa riservata a determinate e particolari ipotesi di rimborso, non riscontrabili nel presente giudizio, con la conseguente indebita determinazione del termine finale del computo degli interessi al semestre precedente a quello in cui l'ordinativo di pagamento è stato emesso.

5. I motivi possono essere trattati congiuntamente attesa la loro connessione.

5.1. Nell'ambito della sezione questa Corte, trattando analoga fattispecie (relativa alla sopravvenienza dell' art. 2 , comma 1, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 , convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 , che ha ulteriormente ampliato la deducibilità dell'Irap dall'Ires) , 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).

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).

Invece, più 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 I...I. Chiara e 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 orientamento 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 (a prescindere dalla 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 Data pubblicazione 11/01 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'indebitto, 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 indebitto, 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'indebitto 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). 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. contribuente della diminuzione patrimoniale subita sin dal momento del versamento." (Cass. 28/04/2023, n. 11262 , cit., in motivazione).

Proprio dalle considerazioni in ordine all'appena evidenziata asimmetria, con riguardo alla decorrenza degli interessi l'orientamento prevalente di questa Corte ha dedotto come appaia 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).

In particolare, proprio con riguardo all' art. 2 , comma 1-quater, D.L. n. 201/2011 , si è concluso che " Va escluso pertanto che la posticipazione della decorrenza degli interessi all' entrata in vigore...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".

Si è altresì ritenuto che la retroattività, nei limiti previsti dalla stessa norma, dell' art. 2 , comma 1-quater, del D.L. n. 201 del 2011 , abbia 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 il contribuente.

In argomento sussiste peraltro altro orientamento, rappresentato da un'unica pur recente pronuncia, in base al quale la stessa dovrebbe essere identificata con la data di entrata in vigore della norma stessa. Tale decisione (Cass. n. 16566/2023), che peraltro non si pone affatto in contrasto con la giurisprudenza di questa Corte in ordine alla natura degli interessi da corrispondersi in ipotesi di rimborso, di cui si è sopra riferito ampiamente, poggia sulle seguenti argomentazioni:

- l'incipit dell' art. 6 D.L. n. 185/2008 introduce una nuova agevolazione fiscale "a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008". L'espressione utilizzata dal legislatore è chiara nel limitare il nuovo beneficio al futuro ("a decorrere dal periodo d'imposta in corso"). Per i periodi di imposta pregressi lo stesso art. 6, al comma 2, ha disposto il diritto al rimborso di una somma per quei contribuenti che abbiano presentato (o presenteranno successivamente all'entrata in vigore della norma), la relativa domanda. Quest'ultimo costituirebbe un beneficio autonomo, essendo esso previsto entro prestabiliti limiti di spesa, e fino alla capienza dei relativi stanziamenti (comma 4 dello stesso art. 6). Quanto all'eventuale completamento dei rimborsi, si tratterebbe di un rimando ad una scelta discrezionale del legislatore, una mera possibilità come si ricava dalla relazione illustrativa alla legge di conversione.

- Anche l' ordinanza Corte Cost. n. 232 del 2012 , nel rilevare l'effetto retroattivo della deducibilità IRAP recata dalla normativa in esame, fa riferimento in generale alla normativa oggetto delle varie ordinanze di rimessione, e stabilisce che al giudice tributario spetta valutare la misura e gli esatti termini di tale effetto normativo.

In particolare, la suddetta ordinanza (con cui si rimettono gli atti al giudice rimettente per la valutazione dell'impatto della nuova norma), si limita all'uso di un avverbio ("retroattivamente"), per prendere atto del fatto che la norma per come formulata viene ad incidere sull'oggetto del processo nel quale la questione di costituzionalità era stata sollevata.

-Il richiamo della disciplina del rimborso sarebbe 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, sostanzialmente ritenendosi, in accordo con precedenti pur risalenti di questa Corte, che non è possibile "ancorare gli interessi ad un momento nel quale non era stata ancora determinata la sorte; ad un momento cioè anteriore a quello di nascita del diritto sulla sorte medesima" (Cass. n.9703/1990 ; nel senso suddetto e sempre con riferimento alla l. n. 482/1985 , cfr. anche Cass. n.145/1996)

Orbene ritiene il Collegio di dare continuità all'orientamento espresso dalla serie di richiamate decisioni di legittimità.

Invero, a ribadire lo stesso, oltre agli argomenti che si sono rassegnati più sopra, va sottolineato come il rilievo della natura sostanziale di rimborso come configurato per le annualità precedenti dal legislatore del 2008 trova 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 e di consentire alla stessa Amministrazione di quantificare l'importo eventualmente dovuto in 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) della deducibilità in termini di efficacia retroattiva della norma sopravvenuta, così come la saldatura dell'efficacia tra le domande di rimborso precedenti eventualmente presentate (quando ancora il "procedimento" ex art. 6 del D.L. n.185 del 2008 non esisteva, e peraltro già di per sé sufficienti a configurare il diritto al rimborso) e quelle telematiche successive previste dalle nuove disposizioni, evidenzia come la fattispecie trattata sia configurata dal legislatore come avente natura sostanziale, e non meramente procedimentale, di rimborso, confermata dal richiamo esplicito dell' art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973 .

Conclusivamente poi si può dire che l'intervento normativo in parola, abbia inteso "riparare" ad un possibile deficit di costituzionalità della pregressa disciplina, ed infatti la già citata decisione del Giudice delle Leggi (Corte cost., ordinanza n. 232 del 2012), sul presupposto dell'efficacia 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. Ebbene tale "deficit" non può che essere oggetto di una riparazione integrale, la quale non può trascurare gli effetti delle mancate deduzioni per le annualità pregresse, dunque anche dei relativi accessori per interessi.

5.2. Deve a questo punto osservarsi che l' art. 44-bis D.P.R. n. 602 del 1973 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. Orbene allora 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 (nel senso già chiarito) sopravvenuta. Non a caso, del resto, il legislatore del 2008 e del 2011, nell'istituire un meccanismo procedimentale che assicurasse il recupero delle annualità precedenti, nei limiti della decadenza, ha fatto ricorso all'istituto del rimborso (con la conseguente efficacia anche delle istanze ex art. 38 già presentate dai contribuenti), non anche a quello di un'integrazione della dichiarazione. In ogni caso, poi, per quanto qui più rileva, anche il richiamo alla dichiarazione, dovendo riferirsi a quella originariamente presentata dalla contribuente, non varrebbe a traslare necessariamente la decorrenza degli accessori in questione alla data di entrata in vigore delle novelle legislative che hanno consentito, e poi esteso, la deducibilità parziale dell'Irap. I motivi in esame devono conclusivamente essere accolti. 6.Col quinto motivo si deduce "VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE IN PARTE QUA DEGLI ARTT. 44 E 44-BIS DEL D.P.R. N. 602/1973 , ANCHE IN RELAZIONE AGLI ARTT. 3 , 41 E 42 COST., NONCHÉ ALL'ART. 1 DEL PROTOCOLLO ADDIZIONALE N. 1 ALLA CONVENZIONE EUROPEA PER I DIRITTI DELL'UOMO (ART. 360 , COMMA 1, N. 3, C.P.C.)". Si lamenta come la sentenza impugnata, nel rigettare la domanda della contribuente, determini un

trattamento irragionevole ed illegittimo in capo al contribuente, ponendolo privo di qualunque misura di ristoro per i pregiudizi economici che viene a subire per effetto dello iato temporale intercorrente tra la data dell'ordinativo di pagamento e l'effettivo soddisfacimento del suo credito da rimborso mediante effettivo accredito, determinando altresì a violazione di norma il rango costituzionale.

6.1. Il motivo è assorbito dall'accoglimento del precedente.

7. Il ricorso dev'essere dunque accolto, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio al giudice d'appello che provvederà altresì alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte, in accoglimento dei primi quattro motivi di ricorso, assorbito il quinto, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado del Lazio che, in diversa composizione, provvederà altresì alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza