CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 10-2-2010 N° 2918

IRPEG – credito d'imposta per gli utili distribuiti da società ed enti ex art. 14, comma quarto, DPR 917/86 – computabilità ai fini della determinazione dell'imposta – addizione al "reddito complessivo netto" – successiva abolizione – riferimento al "reddito complessivo netto" da parte dell'art. 1 del DL 90/1990 convertito con legge 165/1990 – applicabilità del regime precedente soltanto alla dichiarazione dei redditi relativa al 1988 - sussistenza

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 27.07.1989, la Electrolux Italia S.p.A, già Industrie Zanussi S.p.A., presentava al Centro di Servizio delle Imposte Dirette di Venezia il mod. 760/89 relativo ai redditi per l'esercizio 1988, formulando una richiesta di rimborso per L. 15.063.954.000, a titolo di eccedenza a credito di IRPEG.

Successivamente, in data 24.03.1994, la società, non avendo ricevuto nel frattempo alcun rimborso, presentava una richiesta di estinzione dell'80% del credito mediate assegnazione di Titoli di Stato, avvalendosi delle disposizioni previste dal D.L. 23 maggio 1994, n. 307, art. 5, convertito dalla L. 22 luglio 1994, n. 457. Solo in data 16.07.1998, la società ricevette dalla Direzione Centrale per la Riscossione una comunicazione con cui veniva confermata l'assegnazione di Titoli di Stato: per un ammontare totale di L. 12.682.000.000.

Dal momento che le cifre non risultavano corrette, la società, contattati gli uffici competenti, veniva a sapere che la somma assegnatale in conto capitale era inferiore rispetto a quella richiesta a rimborso per L. 3.534.146.000, atteso che il rimborso di una parte della eccedenza di credito dichiarata era stato negato. Tale minor rimborso scaturiva da una rettifica operata sulla dichiarazione presentata, effettuando il recupero a tassazione di perdite fiscali maturate in esercizi precedenti.

Dinanzi a tale rettifica de facto, risultava inesistente un atto impugnabile in quanto il recupero a tassazione dava luogo solo ad un minor credito rimborsato.

In tale situazione, la società presentava formale istanza di rimborso del credito al Centro di Servizio delle Imposte Dirette di Venezia e, cautelativamente, anche all'Ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette di Pordenone e alla Direzione Regionale delle Entrate, sezione staccata di Pordenone.

Formatosi, con il decorso dei 90 giorni, il silenzio rifiuto da parte dell'Amministrazione, la società proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Pordenone, notificandolo a tutti gli Uffici predetti.

Nel ricorso, la Electrolux Italia S.p.A. eccepiva:

1) illegittimità della procedura di rettifica de facto della dichiarazione presentata, in quanto sarebbe stata inammissibile, nel caso di specie, l'applicazione della procedura di liquidazione D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis;

2) applicabilità, al caso di specie, della procedura di accertamento del reddito dichiarato D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 38, e segg., ed intervenuta scadenza del termine di decadenza per la rettifica legale del reddito dichiarato con la conseguente immodificabilità di tale reddito e del credito richiesto a rimborso D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 43. Lo stesso termine di decadenza di cui all'art. 43 citato sarebbe stato valido anche per la presunta procedura di liquidazione D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, applicata alla dichiarazione presentata, nell'ipotesi che si potesse utilizzare, per la rettifica in concreto operata, tale procedura;

3) piena legittimità della dichiarazione presentata ed illegittimità del recupero a tassazione della compensazione operata in dichiarazione delle perdite fiscali relative ad esercizi precedenti con la componente reddito del credito d'imposta sui dividendi incassati nell'esercizio 1988.

Si costituiva l'Ufficio, affermando la piena legittimità della procedura di liquidazione della dichiarazione dei redditi, adottata D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, ed il pieno rispetto dei termini di decadenza dal momento che in data 5 luglio 1994 il capitale residuo a credito, pari ai 20%, sarebbe già stato incluso nella lista dei rimborsi.

La Commissione adita, con la sentenza n. 99/02/2000, accoglieva il ricorso della società solo in base al punto 3, omettendo di pronunciarsi sui punti 1 e 2.

Avverso tale decisione, l'Ufficio proponeva appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Trieste, mentre la Electrolux Italia S.p.A. presentava appello incidentale in merito all'omessa pronuncia sulle questioni sollevate con i punti 1 e 2.

La C.T.R., con la sentenza n. 93/1/03, pronunciata il 18 novembre 2003 e depositata il 19 dicembre 2003, accoglieva l'appello dell'Ufficio, confermando la legittimità della rettifica della dichiarazione, ritenendo infondate le richieste contenute nell'appello incidentale.

Avverso tale sentenza, la Electrolux Italia S.p.A. proponeva ricorso per cassazione sorretto da tre motivi e corroborato da memoria ex art. 378 c.p.c..

Il Ministero dell'Economia e l'Agenzia delle Entrate resistevano con controricorso e ricorso incidentale condizionato sorretto da un motivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

In primo luogo la Corte dispone la riunione dei ricorsi, ai sensi dell'art. 335 c.p.c..

Con il primo motivo del ricorso, la società contribuente ha lamentato "inammissibilità della procedura di liquidazione D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis".

La rettifica della dichiarazione presentata dalla società per l'esercizio 1988 risulterebbe operata dall'Amministrazione de facto, cioè senza comunicazione o notifica di alcun atto alla società ricorrente.

Parrebbe evidente, quindi, come tale rettifica non possa ricondursi alla categoria di operazioni di liquidazione classificabili come correzione di un errore materiale ne' correzione di un errore di calcolo commesso dal contribuente.

Nel caso in esame, l'ammontare del credito richiesto a rimborso sarebbe stato ridotto attraverso una rettifica del reddito dichiarato dalla società, in forza di una contestabile interpretazione ministeriale del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 14, comma 4, (T.U.I.R.) allora in vigore, ritenuta illegittima da parte della società che ne avrebbe dato una differente interpretazione, dichiarando il reddito in modo difforme da quello fatto proprio dall'opinione ministeriale.

Si sarebbe, quindi, trattato di una questione di diritto, di una questione di interpretazione di una norma giuridica, per la cui presunta violazione, la società avrebbe avuto il diritto di essere assoggettata alla procedura di rettifica della dichiarazione prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, e segg., ricevendo la notifica di una formale avviso di rettifica, con tanto di adeguata motivazione, entro i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, cioè entro il 31.12.1994.

Infatti - anche qualora l'Amministrazione fosse stata legittimata ad attivare la procedura di liquidazione di cui all'art. 36 bis, il termine, in ogni caso, sarebbe scaduto il 31.12.1994, a nulla valendo l'affermazione dei giudici di seconde cure che l'Amministrazione Finanziaria, già alla data del 5 luglio 1994, avrebbe incluso nella lista dei rimborsi n. 1169/4 la somma eccedente quella richiesta a rimborso mediante assegnazione di titoli di Stato.

Con il secondo motivo, la società, odierna ricorrente, ha denunciato "decadenza del termine per la rettifica dell'IRPEG relativa all'esercizio 1988".

La società, prima della comunicazione del 16.07.1998, non avrebbe mai ricevuto alcun atto da cui poter desumere i termini della rettifica operata dall'Ufficio.

Nel caso di specie, i termini di decadenza per l'accertamento dei redditi dell'esercizio 1988 sarebbero scaduti al 31.12.1994, entro il termine ordinario, non soggetto a proroga, dal momento che la società avrebbe presentato dichiarazione integrativa ai sensi della L. n. 413 del 1991.

Il termine sarebbe scaduto senza che l'Amministrazione avesse legalmente esercitato il potere di rettifica della dichiarazione presentata, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 38, e segg.. Sul punto, la sentenza impugnata non si sarebbe pronunciata non essendovi traccia di argomento alcuno opposto ai motivi di appello incidentale, laddove si contesterebbe l'applicabilità, alla fattispecie in esame, della procedura di liquidazione prevista dall'art. 36 bis, in quanto non si tratterebbe di fattispecie annoverabile nella tassativa elencazione contenuta nel comma 2 dell'art. 36 bis stesso ma, al massimo, di errore di diritto nell'interpretazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 14, comma 4, (T.U.I.R.) allora in vigore e, come tale, da contestare con la ordinaria procedura di accertamento dei redditi mediante la notifica di un apposito avviso di rettifica fornito di idonea motivazione e soggetto ai termini di decadenza di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43.

I primi due motivi possono essere oggetto di trattazione congiunta, essendo strutturalmente e funzionalmente connessi. Sul punto, questa Corte ha già avuto modo di pronunciarsi e vi è motivo, qui, di disattendere la pronuncia per cui, in tema di imposte sui redditi, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non trova applicazione ai fini del rimborso del relativo importo, il termine di decadenza previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, non occorrendo la presentazione di un'apposita istanza, in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, è posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria. La relativa azione è pertanto sottoposta all'ordinario termine di prescrizione decennale, sulla cui decorrenza non incide nè il limite temporale stabilito per il controllo cosiddetto formale o cartolare delle dichiarazioni e la liquidazione delle somme dovute, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, ne' il limite alla proponibilità della relativa eccezione, posto dalla L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 2, comma 58,: la prima disposizione è volta, infatti, ad imporre un obbligo all'Amministrazione finanziaria, senza stabilire un limite all'esercizio dei diritti del contribuente, mentre la seconda contiene un mero "invito" rivolto agli uffici, non suscettibile di applicazione diretta da parte del giudice (Cass. S.U. 2687/07).

Innescandosi sui principi sopra formulati, questa Corte ha avuto modo di ribadire la propria giurisprudenza ed ha rilevato che il termine stabilito nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis (nel testo applicabile ratione temporis, introdotto dal D.P.R. 27 settembre 1979, n. 506, art. 1), entro il quale l'Amministrazione Finanziaria deve provvedere alla liquidazione dell'imposta, ha natura ordinatoria secondo l'interpretazione, avente efficacia retroattiva, che ne ha dato la L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 28, comma 1. Ne consegue che il credito esposto in dichiarazione non si consolida con lo spirare del predetto termine o perché l'Amministrazione abbia omesso di procedere ad accertamento e rettifica nel termine stabilito nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, così come il diritto al rimborso del contribuente non è sottoposto al temine di decadenza, contenuto nel D.P.R. 27 settembre 1973, n. 602, art. 38, ma

esclusivamente all'ordinario termine di prescrizione decennale, ferma restando la facoltà dell'Ufficio di opporre eccezioni alla domanda di rimborso (Cass. 9524/09).

I principi giurisprudenziali sopra riportati, condivisi in questa sede, esauriscono compiutamente la trattazione della materia del contendere.

Con il terzo ed ultimo motivo, la Electrolux Italia S.p.A. ha eccepito la "legittimità della compensazione delle perdite fiscali relative ad esercizi precedenti anche con la componente reddito del credito d'imposta maturato sui dividendi".

Nell'ambito del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 14, comma 4, (T.U.I.R.), l'espressione "reddito imponibile netto" non prescriverebbe ne' consentirebbe operativamente che siano già state portate in diminuzione dal reddito di quel periodo d'imposta le perdite degli esercizi precedenti, le quali rimarrebbero elementi estranei alla determinazione del reddito del periodo d'imposta ed il cui utilizzo, per compensazione, sarebbe dovuto avvenire dopo l'operatività di tutte le componenti di reddito riferibili al periodo d'imposta.

Per sua intrinseca natura, questa operazione sarebbe successiva alla determinazione del reddito imponibile netto del periodo d'imposta, comportando l'immissione, nel procedimento normativo di determinazione dell'imposta dovuta per un determinato periodo d'imposta, di elementi estranei, per formazione, natura e procedimento di quantificazione, alle regole di determinazione del reddito del periodo d'imposta stesso.

La compensazione delle perdite di esercizi precedenti costituirebbe un'operazione eccezionale, compiuta in deroga al generale principio di autonomia dei periodi impositivi, (art. 90 cit. T.U.I.R.) e verrebbe effettuata in forza di una normativa specifica (art. 102 cit. T.U.I.R.), estranea e diversa da quella cui corretta interpretazione si discuterebbe, vale a dire l'art. 14, comma 4 cit. T.U.I.R..

Quindi, la sentenza impugnata sarebbe censurabile anche per la violazione e la falsa applicazione dei citati artt. 90 e 102 del cit. T.U.I.R., in quanto l'errata interpretazione data all'art. 14, comma 4, comporterebbe una evidente violazione del principio di autonomia dei periodi impositivi e delle regole di compensazione delle perdite di esercizi precedenti, laddove si pretenderebbe di includere un elemento, come le perdite di esercizi precedenti, estraneo alla formazione del reddito di un periodo d'imposta, nel concetto di reddito netto di tale periodo d'imposta.

Le censure non meritano accoglimento.

Nella controversia che ne occupa tutto verte sull'interpretazione dell'art. 14 del cit. T.U.I.R., nel testo ratione temporis applicabile nell'anno 1988.

La materia è stata trattata ampiamente in sede giurisprudenziale, la normativa de qua è stata oggetto due volte di rimessione alla Corte Costituzionale che si è pronunciata prima, con l'ordinanza n. 67/2001 e poi, con la sentenza 308/2002, con la quale ha precisato che il governo delegato attraverso molteplici provvedimenti succhiatisi nel tempo all'emanazione dei testi unici in materia fiscale, ha realizzato, secondo i principi e criteri direttivi ricevuti, un unico quadro normativo delle preesistenti disposizioni, provvedendo al coordinamento, correzione ed integrazione delle disposizioni via via emanate, e in tale contesto la disposizione censurata che per un solo anno (1988) aveva modificato la regola che consentiva la compensazione fra credito d'imposta derivante da ritenute su utili ricevuti e perdite pregresse di esercizio - rimane nei confini delle possibilità applicative desumibili dalla legge di delega, e sotto altro profilo, risponde ad esigenze di mera opportunità discrezionalmente valutate dal legislatore, in una materia che non implica scelte costituzionalmente vincolate. A seguito di dette pronunce, questa Corte ha avuto modo di rilevare che, in tema di imposta sul reddito d'impresa, l'art. 14, comma 4, del cit. T.U.I.R. di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, nella sua formazione originaria, rimasta in vigore per il solo 1988, perché non incisa dal D.L. n. 90 del 1990, convertito nella L. n. 165 del 1990, non avente efficacia retroattiva, detta una disciplina dei crediti d'impasta per gli utili distribuiti da società o enti (ritenuta dalla Corte Costituzionale non in contrasto con gli artt. 3 e 76 Cost., nella sentenza n. 308 del 2002, che non consente di operare la compensazione tra credito d'imposta e le perdite subite dall'impresa nell'esercizio pregresso, atteso che l'ammontare del credito d'imposta deve computarsi in aumento del "reddito complessivo netto" e non già, come poi consentito della menzionata modifica normativa, in aumento del "reddito complessivo" (Cass. 9035/03). Nella medesima sentenza, si legge: "a questa Corte non restano ulteriori spazi interpretativi, se è vero, come è vero:

a) che nel 1988, doveva trovare applicazione la norma secondo la quale l'ammontare del credito di imposta doveva essere computato "in aumento del reddito complessivo netto";

b) che nessuna efficacia retroattiva può avere la diversa disciplina introdotta successivamente (ord. 67/2001, Corte Cost.)". c) ne la disciplina vigente nel 1988, benché successivamente modificata, era del tutto legittima (sent. 308/2002 Corte Cost.)". In relazione alle altre censure si osserva che le stesse appaiono esulare dal thema decidendum, così come delimitato nella sentenza impugnata.

Né, l'altro canto, al riguardo, è stata dedotta la violazione dell'art. 112 c.p.c., in combinato disposto con l'art. 360 c.p.c., sub. 4.

Ulteriore conferma nei sensi di cui sopra la troviamo nella lettura dei due primi motivi di censura, dove più volte viene evidenziato che il thema decidendum, nella controversia che ne occupa, è l'interpretazione dell'art. 14, comma 4, del cit. T.U.I.R., ratione temporis vigente (anno 1988).

Aggiungasi che le censure tendono ad identificare le categorie proprie del diritto tributario con quelle del diritto civile, mentre diverse sono le regole di determinazione dell'utile "civilistico" rispetto a quello "fiscale" il quale trova nel primo un semplice "dato di partenza" da integrare e modificare con le citate variazioni in aumento e in diminuzione.

Con il primo ed unico motivo del ricorso incidentale condizionato, l'Amministrazione Finanziaria ha lamentato "violazione e falsa applicazione dell'art. 57 citato".

Tale disposizione prevede che le domande ed eccezioni nuove in appello vengano dichiarate inammissibili.

Nel caso di specie, la società contribuente solo nel grado di appello avrebbe censurato in modo specifico il ricorso alla procedura di liquidazione ex art. 36 bis c.p.c., in luogo della procedura di rettifica della dichiarazione ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, e segg..

La C.T.R., pertanto, avrebbe violato questa disposizione in quanto avrebbe dovuto dichiarare inammissibile il motivo in esame, anziché esaminarlo nel merito, sia pure per respingerlo.

Il rigetto del ricorso comporta l'assorbimento del ricorso incidentale condizionato, stante la mancanza di interesse alla trattazione.

La complessità della materia trattata nonché l'articolato sviluppo giurisprudenziale sulla trattazione della stessa giustificano la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, assorbito il ricorso incidentale. Compensa le spese di giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 9 dicembre 2009.
Depositato in Cancelleria il 10 febbraio 2010