

Corte di Cassazione, Sezione TRI civile

Sentenza 8 luglio 2009, n. 16023

Integrale

Accertamento - Ritenute alla fonte - Scomputo delle ritenute - Periodo di competenza - Rilevanza

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAPA Enrico - Presidente

Dott. CICALA Mario - Consigliere

Dott. DIDOMENICO Vincenzo - Consigliere

Dott. MARIGLIANO Eugenia - rel. Consigliere

Dott. CAMPANILE Pietro - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 22197/2005 proposto da:

RE. IM. SPA già Im. Er. spa, in persona dell'Amministratore Delegato e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA LUCREZIO CARO 62, presso lo studio dell'avvocato CARLETTI FIORAVANTE, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato CAPE' PAOLO, delega in atti;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, MINISTERO DELL'ECONOMIA E FINANZE in persona del Ministro pro tempore, elettivamente domiciliati in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope legis;

- controricorrenti -

avverso la sentenza n. 68/2005 della COMM. TRIB. REG. di MILANO, depositata il 24/05/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 05/06/2009 dal Consigliere Dott. EUGENIA MARIGLIANO;

udito per il ricorrente l'Avvocato CAPE', preliminarmente l'Avvocato dichiara che c'e' provvedimento di sgravio anche se poi c'e' stata nuova iscrizione a ruolo a sua volta impugnata, consegna copia del provvedimento di sgravio in subordino accoglimento;

udito per il resistente l'Avvocato GIACOBBE, che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona de l. Sostituto Procuratore Generale Dott. FUZIO Riccardo, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

FATTO

La societa' Re. Im. S.p.A. impugnava la cartella esattoriale n. (OMESSO) per l'I.R.Pe.G. relativa all'anno 1998, con la quale le veniva richiesto, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36 bis, il pagamento di euro 31.423,13, La societa' proponeva ricorso innanzi alla C.T.P. di Milano, esponendo che, non avendo inserito per errore materiale nella dichiarazione dei redditi 1997 l'ammontare delle ritenute di acconto operate sugli interessi accreditati dalla banca, aveva riportato l'eccedenza d'imposta nell'esercizio successivo e che la somma richiesta al netto delle sanzioni corrispondeva all'ammontare delle ritenute di acconto.

Produceva quale prova gli estratti conto della Banca Intesa.

La C.T.P. accoglieva il ricorso e la C.T.R. della Lombardia accoglieva l'appello dell'Ufficio, confermando l'atto impugnato, ritenendo non contestato l'errore della contribuente ma affermando che "qualsiasi operazione di compensazione o conguaglio di versamenti rispetto all'anno precedente annulla oggettivamente una caratteristica tipica anche di questa forma di riscossione di tributi, ... sicche' l'omessa dichiarazione di quanto effettivamente incassato configura non un mero errore materiale, bensì un'ipotesi di evasione fiscale in relazione a quell'anno d'imposta, che non viene meno in caso di eventuale versamento nell'anno successivo di importo superiore al dovuto, di cui il contribuente ha viceversa diritto di chiedere il rimborso".

Avverso tale sentenza la societa' Re. Im. propone ricorso per cassazione con due motivi. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate resistono con controricorso.

In sede di udienza pubblica nel corso della discussione orale, parte ricorrente esponeva che l'Agenzia delle entrate, in data 30.6.2005, aveva disposto lo sgravio delle somme richieste con la cartella esattoriale oggetto di causa, in considerazione che "la C.T.P. di Milano con sentenza 29/04/04 aveva accolto il ricorso del contribuente e che successivamente aveva emesso altra cartella esattoriale, con analogo contenuto, tempestivamente impugnata dalla societa' contribuente.

DIRITTO

Con il primo motivo di ricorso, si denuncia la violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1997, articolo 57, per non avere la C.T.R. accolto l'eccezione proposta con le controdeduzioni di appello con le quali la societa' aveva contestato la novita' dei motivi di gravame, tutti non rilevabili d'ufficio, rispetto alle generiche difese esplicate in primo grado, ampliando così illegittimamente il thema decidendum.

Con la seconda censura si deduce la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 94 (oggi articolo 80), nonché l'insufficiente e contraddittoria motivazione per avere la C.T.R. erroneamente fatto unicamente riferimento al principio dell'autonomia di ciascun anno d'imposta, ignorando che tale disposizione coesiste con l'altro principio enunciato dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 94 (oggi articolo 80), della possibilita' di riporto delle eccedenze dell'esercizio precedente in quello dell'anno successivo.

Con l'ultimo motivo, infine, si lamenta che la C.T.R. non abbia risposto in alcun modo all'eccezione proposta in sede di controdeduzioni dalla società secondo la quale la procedura Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 36 bis, non era utilizzabile nel caso di specie non essendo un errore direttamente desumibile dalla dichiarazione, come per gli errori materiali o di calcolo, ma andava emesso un avviso di accertamento Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 40 e ss..

Occorre preliminarmente precisare che lo sgravio eseguito dall'Ufficio sulla base della sentenza della C.T.P. di Milano non influisce sul presente giudizio, trattandosi di decisione non passata in giudicato stante la pendenza del relativo giudizio, mentre la decisione del presente procedimento influirà sulla legittimità dell'emessa successiva cartella.

Il primo motivo di ricorso è inammissibile per genericità, non risultando specificate le doglianze che si assumono proposte per la prima volta in appello.

Viene, quindi, vulnerato il principio di autosufficienza dei motivi del ricorso che postula l'esigenza di una esposizione intelligibile ed esauriente delle censure, dovendosi escludere che assolva a tale necessità il mero rinvio ad allegazioni difensive contenute in atti precedenti. (Cass. n. 2607 del 1999; 4013 del 1998; n. 9803 del 1996 e più recentemente n. 16198 del 2001).

Anche il secondo motivo deve essere rigettato.

Premesso che il credito d'imposta della società non risulta in contestazione come espressamente affermato dalla C.T.R. e confermato dal fatto che tale punto della decisione non è stata impugnata dall'A.F., per cui è incontestabile il diritto della società ad ottenere il rimborso di quanto pagato in eccesso nell'annualità d'imposta 1997. Nel presente procedimento è invece in contestazione il metodo seguito dalla società per recuperare detto credito, sul punto l'Ufficio e la C.T.R. concordano nel ritenere che la contribuente avrebbe dovuto o chiedere il rimborso di quanto pagato in eccesso o presentare tempestiva dichiarazione integrativa onde correggere l'errore in cui era incorsa e tali tesi sono condivise dal Collegio, non essendo consentito al contribuente, in tema di reddito d'impresa, mediante i meccanismi di compensazione, operare la detrazione di costi o come, nella specie, dell'ammontare di ritenute di acconto in esercizi diversi da quello di competenza, non potendo lo stesso essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività, stanti gli innegabili riflessi sulla determinazione del reddito imponibile ed il divieto ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75 (cfr. Cass. Civ. sentt. nn. 7912 del 2000, 16198 del 2001, 3809 del 2007 e 6331 del 2008).

D'altro canto, la pratica conseguenza di una vietata (v. Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 127) doppia imposizione, paventata dalla società ricorrente in rapporto alle circostanze del caso concreto, non risulta evento irrimediabilmente connesso all'applicazione del criterio sopra enunciato, immediatamente scaturente dalla legge, giacché, in base ai principi generali, può essere evitata (cfr., in materia di I.V.A., Cass. civ. sent. n. 8965 del 2007 ed in materia di reddito d'impresa sent. n. 6331 del 2008) mediante l'esercizio da parte del contribuente - con istanza di rimborso e conseguente impugnazione, ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19, del silenzio rifiuto su di esso eventualmente formatosi - dell'azione di restituzione della maggior imposta indebitamente corrisposta per la mancata esposizione nell'annualità di competenza delle ritenute di acconto operate sugli interessi accreditati dalla banca in relazione a diversa imputazione temporale. Ciò, a decorrere dal perfezionamento del giudicato sulla legittimità del recupero de quo in relazione all'annualità non di competenza, che, nella prospettiva di cui all'articolo 2935 c.c. (applicabile, anche in tema di decadenza: v. Cass. 9151/91), segna - pur in presenza di termini per l'emendabilità della dichiarazione (cfr. Decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, articolo 2, comma 8 bis, *ratione temporis*, peraltro, inapplicabile alla fattispecie) - il momento in cui il diritto al rimborso può essere fatto valere.

Conseguentemente, sulla base del divieto di doppia imposizione e della consolidata giurisprudenza di questa Corte in materia, la società potrà, dal momento del passaggio in giudicato della presente sentenza, presentare istanza di rimborso per recuperare la maggiore imposta indebitamente corrisposta e non potuta recuperare per non avere eseguito la corretta procedura di rimborso.

La terza censura è, infine, inammissibile perché prospettata per la prima volta in sede di legittimità. Infatti i motivi del ricorso per cassazione devono investire, a pena d'inammissibilità, questioni che siano già comprese nel tema del decidere del giudizio d'appello, non essendo prospettabili per la prima volta in sede di legittimità questioni nuove o nuovi temi di contestazione non trattati nella fase di merito, tranne che non si tratti di questioni rilevabili d'ufficio. Il ricorrente, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione avanti al giudice del merito, ma anche di indicare in quale atto del precedente giudizio lo abbia fatto, onde dar modo alla Corte di cassazione di controllare "ex actis" la veridicità di tale asserzione, prima di esaminarne il merito. Nella specie ciò non è stato fatto, né tale questione emerge dal testo dell'impugnata decisione.

Tutto ciò premesso, dichiarata assorbita ogni altra censura, il ricorso deve essere respinto. Tuttavia ragioni di equità suggeriscono la

compensazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso e compensa le spese.