



Civile Ord. Sez. 5 Num. 33509 Anno 2018

Presidente: PETITTI STEFANO

Relatore: GUIDA RICCARDO

Data pubblicazione: 27/12/2018

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26914/2012 R.G. proposto da

TELECOM ITALIA SPA, rappresentata e difesa dall'avv. Bernadette Accili, dall'avv. Giuseppe Persico, elettivamente domiciliata presso lo studio di quest'ultimo, in Roma, via A. Caroncini n. 51.

contro

- ricorrente -

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato.

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte, sezione n. 36, n. 60/36/12, pronunciata il 3/04/2012, depositata il 15/06/2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 29 novembre 2018 dal Consigliere Riccardo Guida.

Rilevato che:

1. la controversia riguarda l'istanza del 14/07/1995 presentata da Telecom Italia Spa (all'epoca SIP - Telecom Italia Spa), quale società incorporante Sirm Spa, di rimborso per l'eccedenza di imposte versate

6589
2018

dall'incorporata Sirm Spa che, il 23/04/1993, aveva pagato gli acconti IRPEG e ILOR da cui sarebbe scaturito il credito in dichiarazione;

Sirm Spa - in seguito incorporata per fusione dalla SIP - Telecom Italia Spa, con atto notarile del 27/07/1994, con retrodatazione degli effetti fiscali della fusione dal 1°/01/1994 - nella dichiarazione dei redditi per l'esercizio 1993 ("Mod. 760/94"), presentata il 19/05/1994, aveva evidenziato crediti IRPEG e ILOR, optando per il "riporto";

l'incorporante SIP - Telecom Italia Spa, nella dichiarazione 1994, presentata il 5/06/1995, non aveva scomputato i detti crediti d'imposta, dei quali - appunto - aveva poi chiesto il rimborso con la menzionata istanza del 14/07/1995;

la contribuente, successivamente (in data 1°/10/2009), aveva impugnato il silenzio-rifiuto dell'Agenzia delle entrate e la Commissione tributaria provinciale di Torino, con sentenza n. 190/17/2010, aveva respinto il ricorso;

2. tale pronuncia è stata confermata dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte (in seguito: "CTR"), con la sentenza in epigrafe, secondo cui: il modello "Mod. 760/95" di SIP - Telecom Italia Spa avrebbe dovuto riportare, al rigo 07, l'eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione della società incorporata; in punto di decorrenza del termine decadenziale di 18 mesi (ex art. 4, del d.P.R. n. 42/1988) per la presentazione dell'istanza di rimborso, la ricorrente ha individuato come data di riferimento il 5/06/1995, quando è stata presentata la dichiarazione dei redditi 1994, poiché prima di allora non era stata manifestata l'intenzione d'utilizzo dell'eccedenza, ma, in realtà, nella specie, diversamente da quanto previsto dall'art. 4 cit., la dichiarazione era stata presentata, senza indicazione del "credito a riporto", mentre la volontà di considerare lo stesso credito come "eccedenza" era già stata manifestata in precedenza; per di più, la tardività dell'istanza di rimborso è rilevabile d'Ufficio anche in appello; l'eccezione della contribuente secondo cui, con riferimento all'ILOR, il credito d'imposta non sarebbe prescritto, è priva di pregio non potendosi interpretare in via analogica l'art. 2, comma 58, della

legge n. 350/2003, quale norma eccezionale riferibile solo all'IRPEF e all'IRPEG;

3. la contribuente ricorre per la cassazione, con quattro motivi, ciascuno dei quali corredato di un quesito di diritto; l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;

la società ha depositato una memoria ex art. 380-*bis* 1 cod. proc. civ.;

Considerato che:

1. con il primo motivo di ricorso, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., si denuncia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 4, commi 1 e 4, del d.P.R. n. 42/1988;

secondo la prospettazione difensiva della contribuente, in base all'art. 4, comma 1, cit., il diritto di scelta tra il riporto e il rimborso dell'eccedenza deve essere esercitato nella dichiarazione dei redditi per l'intero ammontare dell'eccedenza e la scelta non risultante dalla dichiarazione s'intende fatta per il riporto;

la Sirm Spa, nella sua ultima dichiarazione "Mod. 760/94", aveva indicato l'esistenza del credito, in tal modo ottemperando al disposto del detto comma 1 e, successivamente, era stata incorporata da SIP - Telecom Italia che, dal canto suo, non aveva portato tale credito in compensazione, ma ne aveva chiesto il rimborso ex art. 4, comma 4, d.P.R. n. 42/1988;

conseguentemente la statuizione della CTR, secondo cui, anche nell'anno successivo, l'incorporante avrebbe dovuto evidenziare il credito in dichiarazione, inserendolo nel rigo 07 del modello "Mod. 760/95", è errata sotto due diversi profili: da un lato, perché quel rigo della dichiarazione non è deputato a contenere quella specifica voce (richiesta di rimborso del credito riportato all'anno successivo da Sirm Spa); dall'altro lato, perché la sentenza non ha tenuto conto del disposto dell'art. 4, comma 4, cit., per il quale, testualmente: «Se l'eccedenza riportata non è computata in diminuzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta successivo [...] il contribuente può chiederne il rimborso [...]»;

1.1. il motivo è fondato;

l'art. 4 cit. in tema di "Eccedenza detraibile" dispone che: «1. Il diritto di scelta tra il riporto e il rimborso dell'eccedenza, previsto negli articoli 11,

comma 3, 19, comma 2, 94, comma 1, e 107, comma 3, del testo unico, deve essere esercitato nella dichiarazione dei redditi per l'intero ammontare dell'eccedenza stessa. La scelta non risultante dalla dichiarazione si intende fatta per il riporto. 2. In caso di riporto l'eccedenza è computata in diminuzione anche in sede di acconto dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta successivo. 3. La parte dell'eccedenza riportata che non trova capienza nell'imposta dovuta per il periodo di imposta successivo costituisce eccedenza per il periodo stesso ed è oggetto di ulteriore scelta tra il riporto e il rimborso. 4. Se l'eccedenza riportata non è computata in diminuzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo, o se questa non è presentata, il contribuente può chiederne il rimborso presentando istanza all'Intendente di finanza del suo domicilio fiscale a norma dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.»;

dunque, il sistema prevede tre diversi metodi di rimborso del credito d'imposta: 1) richiesta di rimborso in dichiarazione, nell'anno in cui il credito sorge (art. 4, comma 1, cit.); 2) nell'anno successivo a quello in cui il credito sorge, il contribuente può compensare l'eccedenza (riportata) con le imposte da versare (art. 4, comma 2, cit.); 3) se l'eccedenza riportata non è computata in diminuzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo, il contribuente può chiederne il rimborso;

nella presente vicenda tributaria si è verificata la terza ipotesi: Sirm Spa (prima di essere incorporata da SIP - Telecom Italia Spa, con decorrenza fiscale dal 1°/01/1994), nella dichiarazione "Mod. 760/94", relativa ai redditi del 1993, ha evidenziato i crediti d'imposta IRPEG e ILOR; l'incorporante SIP - Telecom Italia Spa, nella dichiarazione dei redditi successiva ("Mod. 760/95"), non ha computato in diminuzione i crediti dell'incorporata Sirm Spa, ma ha optato per la presentazione dell'istanza di rimborso (in data 14/07/1995);

la decisione della CTR, secondo cui SIP - Telecom Italia Spa avrebbe dovuto riportare al rigo 07 del "Mod. 760/95" l'eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione di Sirm Spa, non è conforme al delineato quadro normativo poiché, in tal modo, è stato indebitamente

posto, a carico della contribuente, un adempimento formale non richiesto dall'art. 4, cit.;

questa considerazione comporta l'assorbimento dell'ulteriore doglianza della ricorrente, per la quale il rigo 07 ("imposta di cui si chiede il rimborso") rappresenta "una quota parte" del rigo 35 ("imposta a credito") che indica la parte dell'"imposta a credito" (rigo 35) di cui si chiede il rimborso, sicché nello stesso rigo 07 non poteva essere inserito il credito di Sirm Spa, che non trovava posto all'interno della dichiarazione di SIP - Telecom Italia Spa;

2. con il secondo motivo, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., si deduce l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in cui sarebbe incorsa la CTR per non avere illustrato il percorso logico-giuridico seguito per giungere alla (erronea) conclusione che l'eccedenza d'imposta dovesse essere riportata nel rigo 07 del "Mod. 760/95" di SIP - Telecom Italia Spa, quale aspetto fondamentale della controversia, visto che la sentenza impugnata fa discendere da tale omissione formale l'irripetibilità del credito d'imposta;

2.1. il motivo è assorbito per effetto dell'accoglimento della precedente censura;

3. con il terzo motivo di ricorso, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., si addebita alla CTR l'*error in procedendo* dell'omessa pronuncia sulla questione del verificarsi o meno del termine di decadenza dell'istanza di rimborso, pacificamente pari a 18 mesi, come previsto dall'art. 38, del d.P.R. n. 602/1973 che, secondo la tesi difensiva della contribuente, non era ancora maturato, dovendo esso decorrere dalla data della dichiarazione dei redditi successiva (la dichiarazione era datata 5/06/1995 e l'istanza di rimborso dell'eccedenza d'imposte era stata presentata il 14/07/1995);

3.1. il motivo è fondato;

il vizio di omessa pronuncia da parte del giudice d'appello è configurabile allorché manchi completamente l'esame di una censura mossa al giudice di primo grado, mentre non ricorre nel caso in cui il giudice

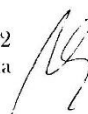
d'appello fondi la decisione su una costruzione logico-giuridica incompatibile con la domanda (Cass. 14/01/2015, n. 452);

nel caso in esame la CTR, trascurando di statuire alcunché sul motivo d'appello riguardante il maturare del predetto termine di decadenza del diritto al rimborso dei tributi, ravvisato dal primo giudice, si è limitata a respingere la censura della contribuente d'inammissibilità dell'eccezione di tardività dell'istanza di rimborso sollevata dall'Ufficio, quale eccezione nuova, sulla scorta della considerazione che «la tardività dell'istanza è rilevabile d'ufficio anche in appello» (cfr. pag. 4 della sentenza); in altre parole il giudice d'appello non ha stabilito se detta istanza di rimborso fosse o meno tardiva;

non sarebbe consentito, a giudizio della Corte, desumere che la Commissione piemontese abbia implicitamente ravvisato la tardività dell'istanza di rimborso, traendo argomento dal dato processuale del rigetto dell'appello; difatti, questo esito del giudizio, in linea teorica, può essere dipeso sia dall'ipotetica (sebbene non esplicitamente dichiarata) tardività dell'istanza di rimborso, sia dalla carenza, questa sì riconosciuta dalla CTR, del requisito formale dell'inserimento nel rigo 07 del "Mod. 760/95" di SIP – Telecom Italia Spa, dell'eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazioni dell'incorporata Sirm Spa che, come suaccennato (cfr. § 1, 2), la sentenza impugnata ha ritenuto necessario, nonché, in ultima analisi, dal concorso di tali due fattori;

4. con il quarto motivo di ricorso, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., infine, si critica la sentenza impugnata per la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2, comma 58, della legge n. 350/2003, con riferimento alla prescrizione del credito ILOR, per avere respinto la censura della contribuente, secondo cui l'Ufficio non avrebbe potuto eccepire la prescrizione del diritto al rimborso del credito ILOR, come stabilito dall'art. 2, comma 58, cit., sulla base del fallace assioma che detto articolo sarebbe applicabile esclusivamente all'erogazione delle eccedenze di IRPEF e IRPEG e non anche ai rimborsi ILOR;

la società rimarca che, ove questa Corte condivida l'esegesi avallata dalla Commissione piemontese, dovrebbe comunque essere valutato il



contrasto della norma con il «principio di uguaglianza dell'onere tributario di cui al combinato disposto dell'articolo 3 e 53 della Costituzione.» e, a tal riguardo, solleva eccezione d'illegittimità costituzionale della norma medesima;

4.1. il motivo è infondato;

l'art. 2, comma 58, della legge 24 dicembre 2003 n. 350, secondo cui: «nel quadro delle iniziative volte a definire le pendenze con i contribuenti, e di rimborso delle imposte, l'Agenzia delle entrate provvede alla erogazione delle eccedenze di IRPEF e IRPEG dovute in base alle dichiarazioni dei redditi presentate fino al 30 giugno 1997, senza far valere la eventuale prescrizione del diritto dei contribuenti», deve essere interpretato nel senso che dalla predetta agevolazione è esclusa l'ILOR, trattandosi di norma che, comportando una esenzione o agevolazione tributaria e introducendo un'eccezione alla regola generale contenuta nell'art. 2934, comma 1, cod. civ., è insuscettibile di interpretazione analogica (Cass. 27/02/2009, n. 4786; in senso conforme: Cass. 21/04/2011, n. 9223);

la CTR, uniformandosi a tale fermo e condivisibile indirizzo giurisprudenziale, ha correttamente negato che l'art. 2, comma 58, cit., sia applicabile alle istanze di rimborso ILOR;

d'altra parte, si appalesa manifestamente infondata l'eccezione d'incostituzionalità dell'articolo, sollevata dalla contribuente, per l'ovvia considerazione che il legislatore, nell'esercizio della propria discrezionalità, può scegliere di adottare una disciplina diversa in relazione ai vari tributi (Cass. N. 4786/2009);

5. alla stregua di queste considerazioni, accolti il primo e il terzo motivo di ricorso, rigettato il quarto motivo e assorbito il secondo motivo, la sentenza è cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, in diversa composizione, cui è demandato di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo e il terzo motivo di ricorso; rigetta il quarto motivo di ricorso; dichiara assorbito il secondo motivo di ricorso; cassa la sentenza, in relazione ai motivi accolti; rinvia alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 29 novembre 2018

Il Presidente