

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 19 ottobre 2023, n. 29073

Rilevato che

1. XXX s.p.a. nella veste di consolidante chiedeva la restituzione della somma di euro 9.803.444,00 versata per Ires, sulla scorta della sopravvenuta deducibilità parziale dell'Irap ai sensi dell'art. 6 d.l. n. 185/2008, conv. in l. n. 2/2009; l'Ufficio riconosceva parte della somma e XXX proponeva ricorso contro il diniego parziale implicito del rimborso, chiedendo la differenza e gli interessi nel frattempo maturati su quanto pagato, decorrenti dal 20/12/2005 fino al 16/07/2015, data dell'effettiva esecuzione del rimborso. La CTP accoglieva il ricorso.
 2. L'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di Genova, e XXX s.p.a. proponevano appello solo in relazione alla decorrenza degli interessi mentre Agenzia delle Entrate, Direzione regionale della Liguria, presente anche in primo grado, insisteva nella richiesta di estromissione dal processo e aderiva all'appello erariale.
 3. La CTR accoglieva l'appello dell'Agenzia delle Entrate dichiarando che gli interessi dovessero decorrere dall'1/07/2009, data di entrata in vigore del d.l. n. 185/2008, dovendo ritenersi che prima di tale data l'erario avesse percepito le somme in buona fede, con la conseguenza della non debenza degli interessi se non dal momento della domanda, ai sensi dell'art. 2033 cod. civ., non potendosi ritenere in mala fede l'ente pubblico che riscuote somme dovute dal privato in base ad una norma poi dichiarata incostituzionale o abrogata, richiamando Cass. n. 8432/2004.
 4. Contro tale sentenza propone ricorso XXX s.p.a. affidandosi a due motivi, illustrati da successiva memoria.
- L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.
La causa è stata fissata per l'adunanza camerale del 20/09/2023.

Considerato che

1. Con il primo motivo, l'XXX s.p.a. denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., e dell'art. 36, secondo comma, n. 4, del d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., lamentando la motivazione meramente apparente della sentenza resa dai giudici di appello che non avrebbero spiegato le ragioni del proprio convincimento.
- Col secondo motivo la società contribuente deduce violazione e falsa applicazione del combinato disposto di cui agli artt. 38 e 44 d.P.R. n. 602/1973 nonché dell'art. 6, comma 2, del d.l. n. 185/2008 e dell'art. 2033 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., in quanto: a) non è applicabile al rimborso di imposta la disciplina dell'art. 2033 cod. civ. ma quella degli artt. 38 e 44 d.P.R. n. 602/1973, che non danno rilevanza, in tema di interessi, alla buona o mala fede del percipiente; b) l'art. 44 cit. attribuisce esclusivo rilievo alla data del versamento, e l'art. 6, comma 2, d.l. n. 185/2018, che ha introdotto la deducibilità dell'Irap dall'Ires ed ha portata retroattiva, fa espresso riferimento all'art. 38 cit., non potendosi ritenere che l'obbligazione degli interessi sia slegata da quella principale; c) trattandosi di eccedenze di versamenti in acconto occorre guardare alla data del saldo; il termine di versamento del saldo Ires era il 20/06/2005,



per cui, ai sensi dell'art. 44 cit., che esclude il primo semestre, gli interessi erano dovuti dal 20/12/2005; d) la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 232 del 2012, ha confermato la natura di jus superveniens dell'art. 6, comma 3, d.l. n. 185/2018, non essendo invece rilevante Cass. Sez. U. n. 8432/2004, citata dalla CTR, che attiene non alla materia tributaria ma a contributi previdenziali.

2. Il primo motivo non è fondato.

La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 132 n. 4 cod. proc. civ. (e nel caso di specie dell'art. 36, secondo comma, n. 4, d.lgs. 546/1992) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. si configura quando la motivazione <<manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata>> (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; successivamente tra le tante Cass. 25/09/2018, n. 22598; Cass. 01/03/2022, n. 6626).

In particolare si è in presenza di una <<motivazione apparente>> allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture; purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali, l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232 e le sentenze in essa citate).

Nel caso di specie la motivazione dei giudici di appello non solo è graficamente presente ma perfettamente individuabile e comprensibile, fondandosi sulla ritenuta applicabilità del principio della buona fede del percipiens dell'indebito ai fini di escludere l'obbligo di pagamento degli interessi dalla data del pagamento, dando rilevanza quindi alla data dell'entrata in vigore dello jus superveniens che aveva riconosciuto il diritto al rimborso, tanto che la stessa società ricorrente individua, esattamente in tali termini, la ratio della decisione, a pagina 2 del ricorso.

3. Il secondo motivo è invece fondato.

Di recente, questa Corte ha ribadito il principio di diritto per cui «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» (così Cass. 27/04/2023, n. 11189, ribadendo la natura compensativa e non moratoria degli interessi di cui all'art. 44 cit., già affermata da 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. 04/09/2012, n. 31820; Cass. 13/12/2017, n. 29879; Cass. 17/04/2019, n. 10705; Cass. 04/11/2021, n. 31820, in motivazione).

La funzione in senso lato compensativa (del mancato godimento, da parte del contribuente, del denaro in precedenza versato) 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.

Invero, come precisato dalla Corte nella predetta decisione, a prescindere dalla sovrapposizione di concetti e qualificazioni di natura squisitamente civilistica, occorre muovere dal dato testuale offerto dal d.P.R. n. 602/1973, primo comma, del ridetto art. 44, 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 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; da ultimo, nello stesso senso, Cass. 04/07/2022, n. 21106).

Ciò deve ritenersi valido anche ove l'evento che fonda il diritto al rimborso sia sopravvenuto, come espressamente evidenziato dalla citata Cass. n. 11189 del 2023, perché altrimenti il contribuente subirebbe la cristallizzazione parziale (quanto ad una parte agli interessi) degli effetti del versamento già effettuato, sebbene pacificamente integralmente non dovuto.

Il principio è stato ribadito da Cass. 28/04/2023, n. 11262, in merito agli interessi dovuti sul rimborso Ires in forza della deduzione dell'Irap, retroattiva, di cui all'art. 2, comma 1-quater, del d.l. n. 201/2011, conv. con modificazioni in l. n. 214/2011, che ha espressamente evidenziato che <<va escluso pertanto che la posticipazione della decorrenza degli interessi all'entrata in vigore del d.l. n. 201/2011, art. 2, comma 1-quater, 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, del d.l. n. 201/2011, art. 2, comma 1-quater, ha invero privato di titolo ex tunc il relativo pagamento, con la conseguente necessità, in ossequio alla ratio del d.lgs. n. 602 del 1973, art. 44, di reintegrare



integralmente la contribuente della diminuzione patrimoniale subita sin dal momento del versamento>>.

Di conseguenza, pacifica la retroattività della disciplina di cui all'art. 6 d.l n. 185/2008 (Corte Cost. n. 232 del 2012), il secondo motivo va accolto, avendo la CTR errato nell'individuare il dies a quo della decorrenza degli interessi nella data di entrata in vigore dello jus superveniens, anziché in quella del versamento; la causa deve essere rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, n diversa composizione, per nuovo esame, cui va demandato di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo; cassa la decisione impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, cui demanda di provvedere sulle spese del processo di legittimità.

