

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 13 dicembre 2023, n. 34855

FATTI DI CAUSA

1. L'Agencia delle entrate ricorre, con un unico motivo, contro l'Associazione XXX, che resiste con controricorso, avverso la sentenza, indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale del Lazio ha rigettato l'appello proposto dall'ufficio in controversia relativa all'impugnazione del diniego di rimborso dell'imposta sostitutiva, ritenendo che al credito d'imposta non fosse applicabile l'art.38 d.P.R. 29 settembre 1973, n.602, e che la compensazione costituiva una libera scelta del contribuente.

La causa, dalla sesta sezione, veniva rimessa alla quinta sezione (tributaria) per essere trattata in pubblica udienza.

Il P.G., S.V., ha fatto pervenire conclusioni scritte, con cui ha chiesto il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. Con l'unico motivo, l'Agencia ricorrente denuncia la violazione dell'art. 38 d.P.R. 29 settembre 1973, n.602, in relazione all'art. 360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.

Secondo la ricorrente, il versamento dell'imposta sostitutiva, di cui si chiedeva il rimborso, era avvenuto in data 6 luglio 2009.

Pertanto la C.t.r. non aveva tenuto conto che, ai sensi dell'art.38 cit., l'istanza di rimborso, avanzata solo in data 28 febbraio 2014, era tardiva.

1.2. Il motivo è infondato e va rigettato.

Con l'ordinanza interlocutoria del 16 dicembre 2020, questa Corte ha sintetizzato la fattispecie in esame rilevando che l'Agencia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza della C.t.r. del Lazio, che ha riconosciuto spettante all'Associazione XXX, in qualità di unico socio della cessata società Previra Immobiliare s.p.a., il rimborso del credito d'imposta (di euro 91.034,00). Tale rimborso derivava dal versamento di un'imposta sostitutiva pagata dalla suddetta società in data 6 luglio 2009 per la rivalutazione di un immobile d'impresa. L'Associazione evidenziava che in data 13 dicembre 2010 la società veniva posta in liquidazione e in data 14 marzo 2013 alienava l'immobile al Fondo Immobiliare chiuso "Crono", data in cui non erano stati ancora riconosciuti i maggiori valori derivanti dalla rivalutazione, formandosi pertanto un credito d'imposta. Successivamente a tale vendita, la società Previra immobiliare s.p.a. in liquidazione, approvava il bilancio finale di liquidazione e veniva cancellata dal registro delle imprese. Per effetto del venir meno della sovrastruttura societaria e dell'avvenuto riparto liquidatorio, in data 17 luglio 2013, la titolarità dei beni e diritti sociali si trasferiva all'Associazione, nella qualità di successore della società estinta, che per questo motivo proponeva, in data 24 febbraio 2014, istanza di rimborso del credito d'imposta, su cui si era formato il silenzio- rifiuto dell'Agencia.

La contribuente presentava ricorso avverso il rifiuto dell'ufficio che veniva accolto dalla C.t.p.. L'Agencia, non costituitasi nel relativo giudizio, proponeva appello alla sentenza di primo grado, non contestando la legittimità del credito d'imposta, ma limitandosi ad eccepire la tardività dell'istanza di rimborso, notificata il 24 febbraio 2014, rispetto al termine di 48 mesi previsto dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n.602, ritenendo che



il dies a quo decorresse dall'intervenuto pagamento dell'imposta e che il credito dovesse essere utilizzato in compensazione.

La C.t.r. rigettava l'appello dell'ufficio in quanto, trattandosi di un credito d'imposta, l'art. 38 cit. non sarebbe stato applicabile alla fattispecie, ritenendo, inoltre, che l'utilizzo in compensazione era lasciato alla libera scelta del contribuente.

A seguito del ricorso in cassazione dell' Agenzia delle entrate, l'Associazione si è costituita con controricorso ed ha depositato successiva memoria, rilevando che il dies a quo, ai fini della presentazione dell'istanza di rimborso, non poteva che essere quello coincidente con la cessione dell'immobile da parte della società, cessione avvenuta prima che il maggiore valore iscritto contabilmente assumesse efficacia sotto il profilo fiscale.

L'istanza di rimborso, secondo parte contribuente, era stata tempestivamente proposta nel termine di cui all'art. 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, decorrente dalla data in cui il rimborso poteva essere richiesto (anno 2013).

1.3. Premessi i termini della vicenda processuale, come sopra riportati e incontrovertiti tra le parti, appare opportuno rilevare che l' Agenzia ricorrente non ha reiterato, in sede di ricorso in cassazione, le eccezioni relative alla rimborsabilità del credito d'imposta, questione sulla quale deve ritenersi formato il giudicato, ma ha contestato unicamente la tempestività dell'istanza di rimborso, che non è stata proposta entro i 48 mesi dal versamento, come previsto dall'art.38 d.P.R. n.602/1973, che, secondo l'amministrazione finanziaria, sarebbe la norma applicabile alla fattispecie in esame.

La questione oggetto di ricorso riguarda, dunque, l'applicabilità, all'istanza di rimborso de qua, della previsione di cui all'art.38 d.P.R. n.602/1973, oppure di quella di cui all'art.21 d.lgs. n.546/1992, a norma della quale, come sostenuto da parte contribuente, l'istanza di rimborso sarebbe tempestiva, perché intervenuta nei due anni dal momento in cui si è verificato il presupposto della restituzione.

1.4. Per quanto ancora di interesse in questa sede, la fattispecie riguarda la cessione a titolo oneroso di un bene rivalutato, ai sensi dell'art.15 d.l. 29 novembre 2008, n.185, in data anteriore a quella di inizio del sesto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (cd. "periodo di sospensione").

In tal caso, l'art.15 citato, al comma 20 prevede che la cessione comporti il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione - sicché per la determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si deve avere riguardo al costo della partecipazione prima della rivalutazione.

Costituisce nella specie circostanza pacifica e non più contestata, il riconoscimento in capo al cedente di un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti (ai sensi dell'articolo 3 del D.M. n. 86 del 2002, espressamente richiamato dall'art.1, comma 476, della legge 23 dicembre 2005, n.266).

In particolare, la società cedente, Previra immobiliare s.p.a. in liquidazione, successivamente alla vendita dell'immobile, approvava il bilancio finale di liquidazione e veniva cancellata dal registro delle imprese. Per effetto del venir meno della sovrastruttura societaria e dell'avvenuto riparto liquidatorio, in data 17 luglio 2013, la titolarità dei beni e diritti sociali si trasferiva all'Associazione, nella qualità di successore della società estinta, che per questo motivo proponeva, in data 24 febbraio 2014, istanza di rimborso del credito d'imposta, su cui si è formato il silenzio- rifiuto dell'Agenzia, oggetto di impugnazione.

In ordine all'istanza di rimborso, questa Corte ha già avuto modo di precisare che "In tema di rimborso di versamenti effettuati in relazione ad imposte dirette non dovute, la



disciplina di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, che prevede la possibilità di presentare la relativa richiesta entro il termine di quarantotto mesi, si applica esclusivamente se tali versamenti non risultavano dovuti fin dall'origine; quando, invece, il diritto alla restituzione sia sorto in data posteriore a quella del pagamento dell'imposta, è applicabile l'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, disposizione di carattere residuale e di chiusura del sistema, secondo cui l'istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione" (Cass. n.32309/2019, che richiama Cass. nn. 3575/10 e 10838/05).

Nella specie, sulla base della normativa citata, il diritto del contribuente al recupero dell'imposta sostitutiva sorge solo nel momento in cui vi è stata l'alienazione dell'immobile al Fondo Immobiliare chiuso "Crono", in data 14 marzo 2013, quando non erano stati ancora riconosciuti i maggiori valori derivanti dalla rivalutazione. Pertanto, il dies a quo, ai fini della presentazione dell'istanza di rimborso, non poteva che essere quello coincidente con la cessione dell'immobile da parte della società, cessione avvenuta prima che il maggiore valore iscritto contabilmente assumesse efficacia sotto il profilo fiscale.

L'istanza di rimborso, secondo parte contribuente, era stata tempestivamente proposta in data 24 febbraio 2014, nel termine di cui all'art. 21 d.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, di due anni decorrenti dalla data in cui il rimborso poteva essere richiesto (14 marzo 2013).

Il ricorso va, dunque, rigettato, dovendosi confermare la sentenza impugnata.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1- quater, d.P.R. 30 maggio n. 115 (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore del controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 4.000,00 per compensi, oltre il 15% per spese generali, euro 200,00 per esborsi, i.v.a. e c.p.a. come per legge.

