

Documento firmato digitalmente
Il Presidente e Relatore
FEDERICO CIPOLLA

Sentenza n. 469/2023
Depositata il 15/06/2023
Il Segretario
CARMEN MALANDRINO



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di TORINO Sezione 3, riunita in udienza il 08/06/2023 alle ore 13:00 con la seguente composizione collegiale:

CIPOLLA FEDERICO, Presidente e Relatore
NICODANO MICHELE, Giudice
ROMANO FRANCESCO, Giudice

in data 08/06/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 148/2023 depositato il 06/02/2023

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

Gabriele Escalar - SCLGRL62E12H501R
Stefano Selbmann - SLBSFN87D17M082O

Rappresentato da

Rappresentato da

ed elettivamente domiciliato presso gabrieleescalar@ordineavvocatiroma.org

contro

Agenzia Entrate Direzione Regionale Piemonte - Corso Vinzaglio, 8 10121 Torino TO

elettivamente domiciliato presso dr.piemonte.gtpec@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- DINIEGO RIMBORSO n. SILENZIO RIFIUTO IRAP 2017

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Per parte ricorrente:

Voglia Codesta On. Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Torino, *contrariis rejectis*, in accoglimento del presente ricorso:

- dichiarare illegittimo il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza trasmessa, via p.e.c., il 7 dicembre 2020 da [REDACTED] alla DIREZIONE REGIONALE DEL PIEMONTE, ai sensi del combinato disposto del comma 6 dell'art. 50 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e dell'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 per il motivo preliminare esposto nel par. 1, nonché per il motivo principale esposto nel par. 2 e, per l'effetto, ammettere in deduzione dall'imponibile IRAP di tale Società relativo al periodo d'imposta 2017 l'IVA versata per aderire alla definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti in relazione agli avvisi di accertamento per IVA relativa ai periodi d'imposta 2007-2011, per l'importo di 16.753.342,00 Euro, condannando l'Ufficio al rimborso della maggiore IRAP indebitamente versata dalla Società, per l'importo di Euro 684.518,00, oltre ai relativi interessi di legge maturati e maturandi;
- condannare altresì l'Ufficio al risarcimento del maggior danno che [REDACTED] ha subito a causa della mancata disponibilità delle somme indebitamente a titolo di IRAP per il periodo d'imposta 2017 e chieste a rimborso, per l'importo di Euro 328.568,64, per i motivi esposti nel par. 3 del diritto;
- in ogni caso, condannare la DIREZIONE REGIONALE DEL PIEMONTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE al rimborso delle spese, competenze ed onorari.

Per la parte intimata:

Voglia codesta Onorevole Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Torino:

- respingere il ricorso, confermando la legittimità del silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso presentata dalla Società;
- nella denegata ipotesi in cui venisse riconosciuto il diritto al rimborso richiesto, respingere comunque la domanda della Ricorrente volta ad ottenere il risarcimento del maggior danno ai sensi dell'art. 1224, secondo comma, c.c.;
- condannare Parte ricorrente al pagamento delle spese di lite.

FATTO E SVOLGIMENTO DEL GIUDIZIO

Con ricorso notificato all'Agenzia delle entrate-Direzione regionale del Piemonte, il 20 gennaio 2023 e depositato presso questo Giudice il 6 febbraio seguente, ove venne rubricato al n. 148/2023 R.G.R., [REDACTED] impugnò il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso dell'IRAP indebitamente versata per il periodo d'imposta 2017, presentata il 7 dicembre 2020 ai sensi del combinato disposto del comma 6 dell'art. 50 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e dell'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, sollecitando contestualmente la condanna dell'Agenzia al rimborso della predetta im-

posta di € 684.518,00, oltre ai relativi interessi legali, alla rivalutazione monetaria ed al il maggior danno derivante dall'indisponibilità del controvalore della maggiore IRAP versata.

Premetteva alle ragioni di diritto una ampia premessa tesa a collocare la richiesta in un quadro fattuale introdotto dalla notifica alla ricorrente da parte dell'Agenzia di cinque avvisi di accertamento relativi ad IVA non versata nel quinquennio 2007-2011 per prestazioni che secondo l'Ufficio sarebbero state dalla ricorrente rese non già a soggetti esteri bensì a soggetti italiani. Precisava ancora che tali avvisi erano stati impugnati con ricorsi successivamente abbandonati a seguito di perfezionamento dell'*iter* di definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti disciplinato dall'art. 11 del d.l. 50/2017, convertito con modifiche dalla l. 96/2017. Aggiungeva, quindi, che il 1° dicembre 2017 presentò alla Direzione regionale dell'Agenzia un'istanza di interpello inerente il comportamento contabile che avrebbe inteso adottare, che il 22 successivo la Direzione centrale–Coordinamento normativo della medesima Agenzia comunicava di aver ricevuto per competenza dalla DRE l'istanza e che la stessa Direzione centrale il 15 marzo 2018 comunicò alla richiedente il proprio dissenso dalla proposta interpretativa della Società. Conseguentemente, in sede di redazione del Bilancio 2017 (approvato dall'assemblea il 19 aprile 2018), la ricorrente adeguandosi alle conclusioni dell'Agenzia «*liquidando quindi una maggiore IRAP di Euro 684.518,00*». In ragione di tale fatto presentò – in data 24 ottobre 2018 – un interpello *ex art.* 11 l. 212/2000 volto a chiarire se la tesi giuridica - che valutava corretto consentire alla Società il recupero della indicata somma che si riteneva versata in eccedenza – fosse condivisa dall'Amministrazione. Non ricevette riscontro nel termine di legge sicché sulla interpretazione proposta si formò il silenzio-assenso ma il 4 febbraio 2019 (ossia tredici giorni dopo la scadenza del termine di legge per la risposta all'istanza di interpello) la Direzione centrale le trasmise. il parere prot. n. 956-1503/2018 con il quale pur riconoscendo l'intervenuta formazione del silenzio-assenso ne dispose la revoca. Valutando tale atto nullo, il 7 dicembre 2020 la ricorrente presentò istanza di rimborso della somma di € 684.518,00 della quale prima s'è detto, non ottenendo risposta.

A supporto del proprio ricorso introduceva tre articolati argomenti così rubricati:

1. ██████████ HA DIRITTO DI DEDURRE DAL SUO IMPONIBILE IRAP RELATIVO AL PERIODO D'IMPOSTA 2017 L'IVA VERSATA PER ADERIRE ALLA DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE PENDENTI IN RELAZIONE AGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO PER IVA RELATIVA AI PERIODI D'IMPOSTA 2007-2011, IN QUANTO LA REVOCA DISPOSTA DALLA DIREZIONE CENTRALE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEL SILENZIO-ASSENSO FORMATOSI SULL'ISTANZA DI INTER-

PELLO PRESENTATA CONGIUNTAMENTE ALLA CONSOLIDANTE ████████ NEL 2018 È NULLA PER ESSERE STATA EMANATA SENZA L'INSTAURAZIONE DI ALCUN CONTRADDITTORIO PREVENTIVO.

2. ██████████ HA DIRITTO DI DEDURRE DAL SUO IMPONIBILE IRAP RELATIVO AL PERIODO D'IMPOSTA 2017 L'IVA VERSATA PER ADERIRE ALLA DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE PENDENTI IN RELAZIONE AGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO PER IVA RELATIVA AI PERIODI D'IMPOSTA 2007-2011, IN QUANTO TALE IVA È CERTAMENTE UNA COMPONENTE PASSIVA DEDUCIBILE DELL'IMPONIBILE IRAP AI SENSI DELL'ART. 5 DEL D.LGS. 15 DICEMBRE 1997, N. 446.
3. ██████████ HA DIRITTO NON SOLO AL RIMBORSO DELLA MAGGIORE IRAP VERSATA MA ANCHE AL RISARCIMENTO DEL MAGGIOR DANNO AI SENSI DELL'ART. 1224, SECONDO COMMA, C.C. ESSENDO INDUBITABILE CHE LA MANCATA DISPONIBILITÀ DELLE SOMME INDEBITAMENTE VERSATE HA COMPORTATO UN LUCRO CESSANTE.

Concludeva chiedendo che la Corte – previa trattazione della causa in pubblica udienza – accogliesse il ricorso.

Il 21 marzo 2023 si costituì l'Agenzia contestando la fondatezza dell'impugnazione.

In previsione della trattazione della causa il 26 maggio 2023 la Società scambiò memoria corredata da un reperto giurisprudenziale e da un documento.

L'8 giugno 2023 la Corte – sentito il relatore e i difensori quali indicati in verbale – trattene la causa a sentenza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1- I primi due motivi di ricorso vanno esaminati congiuntamente atteso che affrontano – ancorché in prospettive diverse – la medesima questione.

Il Collegio preliminarmente evidenzia come risultati irrilevante ai fini del decidere la circostanza che il provvedimento di revoca del silenzio assenso sia stato assunto in assenza di preventiva comunicazione dell'avvio del procedimento. Ciò non solo perché le norme della l. 241/1990 s.m.i relative alla partecipazione al procedimento (Capo IV, artt. 7-12) – e dunque sia quella sulla comunicazione di avvio (art. 7) sia quella sul preavviso di diniego (art. 10 *bis*) – non trovano applicazione in materia tributaria per espressa previsione dell'art. 13, comma 2, di quel testo ma soprattutto perché i provvedimenti as-

sunti a seguito di interpello i quali non aderiscano alle richieste del contribuente hanno natura di pareri che il contribuente può ma non ha obbligo di impugnare: da ultimo, in tema di interpello disapplicativo, si veda Cass., sez. T civ., 7 dicembre 2022, n. 36050 (tant'è che nel caso la Società non ha proposto espressa domanda di annullamento di tale atto).

Dunque l'eventuale deviazione dal solco del corretto procedimento dell'*iter* che si conclude con un atto inidoneo a dispiegare una definitiva compromissione della sfera giuridica del destinatario risulta irrilevante.

Ciò precisato, la Corte ritiene che primi due mezzi di impugnazione siano fondati.

L'IRAP della quale la Società ricorrente chiede che venga ad essa rimborsata è quella eccedente che consegue alla mancata deduzione dal proprio imponibile IRAP dell'IVA versata in riferimento a prestazioni di servizi incontestatamente resi, ancorché a favore di soggetto diverso da quello indicato dalla ricorrente (soggetto estero intracomunitario per questa; soggetto residente per l'Agenzia), al fine di aderire alla definizione agevolata delle controversie tributarie proposte avverso agli avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta 2007-2011.

In proposito la ricorrente evidenzia come l'art. 5 del d.lgs. 446/1997, nel testo applicabile *ratione temporis*, prevedesse: «1. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio. / 2. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate nel comma 1. / 3. Tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione: le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lettera B), numero 9), dell'articolo 2425 del codice civile, nonché i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del presente decreto; la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto; le perdite su crediti; l'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. I contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, nonché le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione. Sono comunque ammesse in

deduzione quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione al conto economico. / 4. I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi. / 5. Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa».

Sulla base di quella previsione XXXXXXXXXX evidenzia che le società di capitali devono determinare l'imponibile IRAP sulla base del principio di derivazione diretta dell'imponibile IRAP dal risultato del conto economico e quelle che redigono il bilancio di esercizio secondo i principi contabili internazionali devono prendere a riferimento la differenza tra *“le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate nel comma 1”* e cioè corrispondenti a quelle rilevanti per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali.

Alla luce di ciò essa argomenta che, essendo l'IVA corrisposta al fine di aderire alla definizione agevolata delle controversie tributarie stata imputata a conto economico nella sottovoce *“Altri Costi”* della voce relativa ai *“Costi per acquisto di materiale di consumo, per servizi e altri costi”* (si veda il doc. 13 di parte ricorrente alle pagine 9, 37 e 90), essa doveva – per puntuale previsione normativa – essere dedotta dall'imponibile IRAP.

La Corte osserva che la indicata ricostruzione del quadro normativo e la correlativa condotta posta in essere dalla ricorrente risultano corrette ed altresì coerenti con i principi contabili che la ricorrente richiama a pagina 27 del proprio ricorso (OIC 12, punto 84, lettera c)

Né a ciò vale opporre, come vorrebbe l'Agenzia, che i richiamati principi contabili farebbero riferimento solo all'IVA indetraibile in quanto precisano che *“Per quanto riguarda l'IVA indetraibile, essa va iscritta in questa voce se non costituisce costo accessorio di acquisto di beni o servizi. In generale, il trattamento contabile dell'IVA su acquisti segue quello del bene o servizio acquistato al quale si riferisce”*.

Infatti, in primo luogo, risulta evidente dal contenuto letterale della previsione citata che essa concerne esclusivamente l'IVA sugli acquisti effettuati e non già quella sul trasferimento di beni o sulla prestazione di servizi a terzi, che è quella che rileva nel caso. Questa osservazione evidenzia la non pertinenza dell'argomento proposto dall'Ufficio a supporto della propria tesi e l'impossibilità di derivare da

esso la non deducibilità dell'IVA versata dalla base imponibile IRAP.

In secondo luogo, alla citata lettera c) del medesimo punto 84, prima del comma richiamato dall'Agenzia si legge: «Imposte indirette, tasse e contributi - *Possono essere incluse le fattispecie di seguito elencate, a titolo esemplificativo e non esaustivo, riferite all'esercizio in corso o ad esercizi precedenti (qualora non costituiscano oneri accessori di acquisto dei beni e servizi): - imposta di registro; - imposte ipotecaria e catastale; - tassa concessioni governative; - imposta di bollo; - imposta comunale sulla pubblicità; - altri tributi locali (comunali, provinciali e regionali); - imposte di fabbricazione non comprese nel costo di acquisto di materie, semilavorati e merci; - altre imposte e tasse diverse dalle imposte dirette da iscrivere alla voce 20 "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate"»». La precisazione circa la natura meramente esemplificativa e non esaustiva dell'elenco delle fattispecie indicate, coordinata con quanto dispone l'art. 5 del d.lgs. 446/1997 rende evidente la compatibilità della deduzione dalla base imponibile IRAP della somma versata dalla ricorrente per la definizione delle liti.*

Il Collegio ritiene di esaminare altresì l'ulteriore argomento speso dal provvedimento di revoca del silenzio-assenso sull'interpello a sostegno del proprio dire in quanto (ancorché quella revoca non sia stata espressamente impugnata) l'Agenzia lo riprende ai fini di supportare la legittimità del silenzio-rifiuto formatosi sulla istanza di rimborso.

Esso fonda l'affermazione di indeducibilità della somma sulla natura di sanzione impropria da riconoscersi a tale indeducibilità.

Quell'argomento non coglie nel segno per ragioni sistematiche, che la Suprema Corte ha avuto modo di evidenziare nell'ordinanza della sezione T civile, 26 novembre 2020, n. 26966, che possono essere così compendiate: in assenza di una chiara previsione normativa non è mai consentita l'estensione in via meramente amministrativa d'una ipotesi sanzionatoria in quanto ciò violerebbe il principio di legalità di cui all'art. 3 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Giacché nel caso la necessaria previsione di legge difetta, l'indeducibilità dalla base imponibile IRAP di quanto versato dalla ricorrente per IVA in sede di definizione delle controversie non può quindi essere giustificata attribuendo a ciò natura sanzionatoria.

A quanto osservato consegue che la ricorrente ha titolo al rimborso della somma di € 684.518,00, ed ha diritto agli interessi di legge dalla debenza al saldo, da calcolare secondo le modalità previste dall'art. 44, primo comma, del d.P.R. 602/1973.

2- Risulta al contrario infondata la pretesa della ricorrente a vedersi riconosciuto il maggior danno ex

art. 1224 comma 2, c.c. da quantificarsi in misura pari alla differenza tra gli interessi come sopra calcolati ed il ROE della ricorrente stessa

Occorre anteporre alle ragioni del rigetto l'osservazione che la recente pronunzia delle SU civili del giudice di legittimità, 21 dicembre 2022, n. 37455, ha confermato *a contrario* che ove la domanda risarcitoria del maggior danno affianchi quella di rimborso del tributo sussiste la giurisdizione tributaria. Infatti nel § 10 dell'indicato arresto si precisa che «*deve ritenersi spettante alla giurisdizione del giudice ordinario la controversia relativa alla domanda di maggior danno avanzata ai sensi dell'art. 1224, c.2, c.c. in via autonoma dal contribuente in caso di ritardato adempimento spontaneo di un rimborso tributario e/o di un credito d'imposta*» con correlativa conferma del consolidato orientamento secondo cui, invece, la domanda congiunta di rimborso e risarcimento (quale quella che qui occupa) è da ricondurre alla giurisdizione tributaria.

Nel merito l'infondatezza della pretesa va affermata muovendo ancora dall'autorevole ammaestramento della Corte di cassazione secondo il quale «*in tema di obbligazioni pecuniarie costituite dai crediti di imposta, cui non sono applicabili gli artt. 1224, comma 1, e 1284 c.c., stante la speciale disciplina di cui all'art. 44 del d.P.R. n. 602 del 1973, la particolarità della fattispecie tributaria impone un'interpretazione restrittiva dell'art. 1224, comma 2, c.c., sicché il creditore non può limitarsi ad allegare la sua qualità di imprenditore e a dedurre il fenomeno inflattivo come fatto notorio, ma deve, alla stregua dei principi generali dell'art. 2697 c.c., fornire indicazioni in ordine al danno subito per l'indisponibilità del denaro cagionata dall'inadempimento dell'Ufficio, ed offrirne prova rigorosa. (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 7803 del 20/04/2016, Rv. 639627 - 01)*» (Sez. T civ, 28 giugno 2017, n. 16087).

Tale prova rigorosa non è integrata dall'*indice di redditività del capitale proprio* della ricorrente (ROE) giacché esso non costituisce un indicatore del maggior danno conseguente al ritardo nella disponibilità delle somme oggetto dell'istanza di rimborso atteso che con esso non ha alcuna correlazione diretta con esso ed è influenzato da fattori del tutto estranei a quel profilo. Esso, quindi, non offre alcun elemento certo dell'esistenza e tanto meno dell'entità, del nocumento aggiuntivo del quale la ricorrente intende ottenere il risarcimento.

3- In ragione della reciproca soccombenza e della particolare complessità e novità della vicenda le spese di lite sono integralmente compensate.

PQM

La Corte annulla il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso proposta da XXXXXXXXXX

██████. e per l'effetto condanna l'Agenzia delle entrate-Direzione regionale del Piemonte a corrispondere alla stessa la somma di € 684.518,00, oltre agli interessi di legge dalla debenza al saldo, secondo le modalità previste dall'art. 44, primo comma, del d.P.R. 602/1973. Rigetta il ricorso in riferimento alla condanna dell'Agenzia alla rifusione alla Società ricorrente del maggior danno *ex art.* 1224, comma 2, c.c. Spese compensate.

Così deciso l'8 giugno 2023.

Il Presidente relatore

