

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10981 Anno 2020

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 09/06/2020

ORDINANZA

1443
20 CC

sul ricorso iscritto al n. 21450/2013 R.G. proposto da
Agenzia delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici è
domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

COPIT s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata
e difesa dall'Avv. Eugenio Della Valle, con domicilio eletto in Roma, Piazza G.
Mazzini, n. 18, presso il suo studio, giusta procura speciale con sottoscrizione

1

Cons. Est. Luigi D'Orazio

autentica dal Notaio Lorenzo Zogheri, in data 16-10-2013

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, n. 58/25/2012, depositata il 21 giugno 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28 gennaio 2020 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1. La Copit s.p.a. presentava istanze di rimborso Irap per € 1.920.930,61 per gli anni dal 1999 al 2003, sul presupposto di avere erroneamente indicato tra i componenti positivi della base imponibile anche i contributi erogati dalla regione e dagli enti locali per il ripianamento delle perdite di esercizio, non compresi, invece, nella base imponibile ai sensi dell'art. 11 bis del d.lgs. 447/97. Con provvedimento del 28-9-2001 la Direzione regionale della Agenzia delle entrate della Toscana comunicava che spettava alla contribuente il rimborso per gli anni 1999, 2000 e 2001, quindi riconoscendo la somma di € 655.154,17, poi non liquidata. Successivamente il 26-9-2003 l'Agenzia comunicava alla contribuente di avere inviato la richiesta alla Direzione regionale per provvedere alla liquidazione. L'Agenzia delle entrate, poi, a seguito di processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, da cui era emersa la omessa dichiarazione di sopravvenienze attive e la conseguente parziale indeducibilità della perdite di esercizi precedenti, con contestazione della produzione netta ai fini Irap, emetteva cinque avvisi di accertamento per gli anni 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003. Il giudizio relativo all'anno 1999 veniva definito con provvedimento di autotutela parziale, mentre i restanti giudizi, relativi agli anni 2000, 2001, 2002 e 2003 venivano definiti con atto di conciliazione giudiziale ai sensi dell'art. 48 d.lgs. 546/1992. Nell'atto di conciliazione del 2008 le parti si davano atto che "vista a risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, n. 330 del 21/10/2002 e il recente orientamento

espresso in merito dalla Corte di Cassazione (sentenze n. 4838/07,...)l'Ufficio non può rinunciare a quanto dovuto a titolo di Irap". Con provvedimento n. 2008/2585 del 13-5-2008 l'Agenzia delle entrate comunicava alla Copit il rifiuto esplicito alle richieste di rimborso Irap per gli anni dal 1999 al 2003.

2. Proponeva ricorso la contribuente in quanto, in relazione agli anni 1999, 2000 e 2001 il provvedimento di rifiuto espresso del 2008 era impedito dall'iniziale riconoscimento del credito del 28-9-2001. Per l'anno 2002 la Copit riduce la pretesa da € 424.244,23 ad € 370.880,23.

3. La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso, mentre la Commissione tributaria regionale accoglieva l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate solo limitatamente all'anno 2003, confermando nel resto la decisione impugnata. Il giudice di appello rilevava che le domande di rimborso per gli anni dal 1999 al 2002 erano state accolte dalla Agenzia delle entrate, che non aveva mai esplicitamente revocato tali atti con un procedimento di autotutela. Inoltre, l'Agenzia delle entrate non poteva esercitare il potere di autotutela a tempo "indefinito", né poteva rinnovare un atto viziato "senza aver provveduto all'annullamento dello stesso" e senza "darne comunicazione al contribuente". La conciliazione giudiziale, poi, riguardava il calcolo dell'Irpeg dovuta dalla Copit, calcolo effettuato con criteri completamente diversi rispetto al computo dell'Irap. Nell'atto di conciliazione nulla emergeva in merito alle richieste di rimborso Irap già accolte dall'Ufficio. Per l'anno 2003, invece, il rimborso Irap non era dovuto per l'intervenuto art. 5 della legge 289/2002, quale norma di interpretazione autentica.

4. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, depositando anche memoria scritta.

5. Resiste con controricorso la società.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce "in ordine alle statuizioni A.1 e A.2: violazione e falsa applicazione dell'art. 2 quater del

d.l. n. 546/94 e del d.m. 11 febbraio 1997, n. 37, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.", in quanto il giudice di appello ha erroneamente ritenuto che l'Agenzia delle entrate non può pretendere di "rinnovare" un atto viziato "senza aver provveduto all'annullamento dello stesso" e che, comunque, il provvedimento di rigetto del 2008 non era un idoneo atto di autotutela perché l'Ufficio non può emettere provvedimenti di autotutela "a tempo indefinito". In realtà, l'Agenzia delle entrate ha emesso un espresso provvedimento di rigetto delle istanze di rimborso, revocando i precedenti atti del 28-9-2001 e del 26-9-2003, notificando il provvedimento alla contribuente che aveva proposto impugnazione. L'autotutela poi, presuppone solo la mancata formazione del giudicato e la mancata scadenza del termine decadenziale fissato per l'accertamento, né v'è stata alcuna violazione del principio di tutela dell'affidamento, in quanto al rimborso non è stata mai data esecuzione. V'è stata la conciliazione giudiziale del 2008 in cui si è affermato che l'Ufficio "non può rinunciare a quanto dovuto a titolo di Irap". Il provvedimento di rigetto non ha comportato irrogazione di sanzioni.

1.1. Tale motivo è infondato.

1.2. Invero, l'art. 2 quater del d.l. 30-9-1994 n. 564 (autotutela) dispone che "con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità degli atti illegittimi o infondati".

Il d.m. 11-2-1997, n. 27, del Ministero delle finanze all'articolo 1 prevede che "il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, alla Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende".

Inoltre, all'art. 2 ("Ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento) si legge che "L'Amministrazione finanziaria può

procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro: a) errore di persona; b) evidente errore logico o di calcolo; c) errore sul presupposto di imposta; d) doppia imposizione; e) mancata considerazione di pagamento di imposta, regolarmente eseguiti; f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni o regimi agevolativi precedentemente negati; h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

Al comma 2 dell'articolo 2 si precisa, poi, che "non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per i motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria".

1.3. Nella specie, l'Agenzia delle entrate, dopo avere accolto le istanze di rimborso Irap con provvedimento del 28-9-2001 e con successiva comunicazione del 26-9-2003, limitatamente agli anni 1999, 2000 e 2001 (mentre la richiesta concerneva anche gli anni 2002 e 2003) ha poi, sulla scorta del processo verbale di constatazione del 14-2-2005, e dei successivi avvisi di accertamento, anche per Irap, definiti con conciliazione giudiziale ai sensi dell'art. 48 d.lgs. 546/1992, emesso un provvedimento di rifiuto espresso alle istanze di rimborso in data 13-5-2008 (provvedimento 2008/2585), in precedenza accolte.

1.4. La condotta dell'Agenzia delle entrate si palesa legittima alla stregua delle considerazioni che seguono.

Invero, non v'è dubbio che con l'emissione del provvedimento di rifiuto espresso di tutte le istanze di rimborso (anni dal 1999 al 2003), l'Agenzia delle entrate ha esercitato il proprio potere di autotutela, annullando implicitamente il primo provvedimento, che però si limitava alle annualità 1999, 2000 e 2001; sì che per gli anni 2002 e 2003 non v'era stato il previo accoglimento delle

istanze di rimborso.

1.5. Invero è pacifico per questa Corte che l'Amministrazione possa esercitare il proprio potere di autotutela in favore del contribuente, con il solo limite dell'esistenza del giudicato, ma vi sono anche pronunce di legittimità che consentono all'Amministrazione di esercitare il potere di autotutela anche a danno del contribuente, sia quando vi sia stato l'annullamento di un avviso di accertamento, poi, nuovamente emesso emendato dai vizi che lo inficiavano, sia quando già si sia consolidato un affidamento di questi per l'avvenuto conseguimento di un provvedimento favorevole ampliativo della sfera giuridica del privato.

1.6. Infatti, per questa Corte il potere di autotutela cd. sostitutiva – in forza del quale l'Amministrazione può annullare l'atto illegittimo e sostituirlo con un altro di contenuto sostanzialmente identico, ma privo dei vizi originari – può essere esercitato, ai sensi dell'art. 2 quater, del d.l. n. 564 del 1994, conv. in l. n. 656 del 1994, anche durante il giudizio di impugnazione proposto contro detto atto, trovando il suo fondamento nel cd. "principio di perennità" della potestà amministrativa, che, tuttavia, incontra i limiti dell'eventuale giudicato sul merito dell'impugnazione dell'atto oltre che del decorso del termine di decadenza per l'attività di accertamento o riscossione e del diritto di difesa del contribuente (Cass., sez. 5, 20 marzo 2019, n. 7751).

Peraltro, è necessario che l'attività di ritiro sia giustificata da ragioni di rilevante interesse generale (Cass., sez. 5, n. 23765/2015), sicchè non è sufficiente l'interesse al mero ripristino della legalità violata, né l'interesse (utilitaristico) a conseguire maggiori introiti, occorrendo invece la sussistenza dell'interesse pubblico a reperire entrate fiscali legalmente accertate (Cass., sez. 5, n. 6398/2014). Gli unici limiti sono rappresentati dall'eventuale giudicato di merito sull'atto ritirato, dal decorso del termine di decadenza fissato dalla legge per l'attività di accertamento o di riscossione (Cass., sez. 5, n. 2531/2002; Cass., sez. 5, n. 7033/2018), oltre che dal diritto di difesa del contribuente (Cass., sez. 5, 7335/2010; Cass., sez. 5, n. 14219/2015; Cass.,

sez. 5, n. 12661/2016).

1.7. Più controversa è la possibilità per l'Amministrazione di annullare in via di autotutela un precedente provvedimento ampliativo della sfera giuridica del privato, sul quale quest'ultimo abbia fatto ragionevolmente affidamento.

Nelle pronunce più datate tale possibilità non era consentita all'Agenzia delle entrate, tanto che si è affermato che, proprio per la natura "immanente" anche nell'ordinamento tributario del principio di tutela dell'affidamento, non è legittimo l'esercizio della potestà di autotutela in *malam partem* nei confronti del contribuente, in presenza di una situazione giuridica soggettiva di vantaggio di quest'ultimo, acquisita in base all'applicazione del principio della tutela dell'affidamento legittimo del contribuente stesso (Cass., sez. 5, 10 dicembre 2002, n. 17576).

1.8. Nelle pronunce di questa Corte più recenti, invece, si è ritenuto che, in materia tributaria, il potere di autotutela è funzionale al soddisfacimento dell'interesse pubblico a reperire le entrate fiscali legalmente accertate, sicché è legittimo l'annullamento, in tale sede, di un atto favorevole al contribuente (nella specie, un provvedimento di abbuono di imposta per furto, non previsto dall'art. 4 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, vigente "ratione temporis"), non essendone preclusa l'adozione dall'art. 1 del d.m. 11 febbraio 1997, n. 37, recando quest'ultimo un'elencazione non esaustiva delle ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria può procedere all'annullamento in autotutela (Cass., sez. 5, 19 marzo 2014, n. 6398). Si è affermato, quindi, che è possibile per l'Amministrazione finanziaria adottare in via di autotutela provvedimenti di annullamento di precedenti atti incidenti in *malam partem* sulla sfera del contribuente. L'Agenzia delle entrate ha, dunque, il potere di adottare atti modificativi di precedenti statuizioni favorevoli al contribuente, proprio perché il potere di autotutela in ambito fiscale va osservato in un'ottica protesa a salvaguardare il soddisfacimento dell'interesse pubblico a reperire le entrate fiscali "legalmente accertate". Se, quindi, vi è l'esigenza di introitare mezzi finanziari sia pure nell'ambito delle prerogative e nei limiti stabiliti dalla legge,

analoga esigenza governa anche l'esercizio dei poteri di autotutela (in tal senso anche Cass., sez. 5, n. 13412/2012, con cui si è ritenuto legittimo l'esercizio del potere di autotutela anche quando incide su precedenti atti che avevano - illegittimamente - annullato un atto impositivo sulla base di funzioni di controllo e di indirizzo; cfr, anche Cass., sez. 5, n. 22827/2013, per cui anche l'atto di annullamento in autotutela, come ogni altro atto amministrativo, può essere annullato dalla Amministrazione, sussistendone le condizioni di legge, nell'esercizio del potere, riconosciute dall'ordinamento, di ripristino dell'assetto provvedimentale violato dall'atto illegittimo).

1.9. Quanto alla tutela del legittimo affidamento deve precisarsi che tale principio è presidiato dalla giurisprudenza eurounitaria, anche in relazione al lasso temporale trascorso tra provvedimento ampliativo della sfera giuridica del privato ed annullamento d'ufficio di tale provvedimento. Si è osservato, infatti, che se bisogna riconoscere ad ogni istituzione comunitaria, che accerta che l'atto che essa ha appena adottato è viziato da illegittimità, il diritto di revocarlo, con effetto retroattivo, "entro un termine ragionevole", va però chiarito che tale diritto trova un limite nella necessità di rispettare il legittimo affidamento del beneficiario dell'atto che ha potuto fare affidamento sulla legittimità di quest'ultimo (Corte giustizia Ue, 20 giugno 1991, n. 365, Cargill, paragrafo 18; Corte UE, 3 marzo 1982, Alpha Steel, Racc., pag. 749; Consorzio Cooperative d'Abruzzo/Commissione, Racc., pag. 1005, punti 12-17; Corte Giustizia Ue, 17 aprile 1997, n. 90, de Compte, paragrafo 35). La revoca di un atto illegittimo è, allora, consentita, anche se i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento richiedono che tale revoca avvenga entro un termine ragionevole e che si tenga conto della misura in cui l'interessato ha potuto eventualmente confidare nella legittimità dell'atto (Corte giustizia UE, 18 ottobre 2012, n. 402, Jager, paragrafo 59; Corte giustizia UE 4 maggio 2006, Commissione/Regno Unito, C-508/03, Racc. pag., I-3969, punto 68).

Il principio comunitario dell'affidamento, sancito dall'art. 10 comma 1 della

legge 212/2000 ed espressione dei principi di cui agli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione (Cass., sez. 5, 28 febbraio 2018, n. 4614), è stato richiamato anche in una recente pronuncia di questa Corte (Cass., sez. 5, 27 marzo 2019, n. 8514), in cui si è evidenziato che tale principio si presenta affine alla *rule of law* del sistema giuridico inglese, secondo la quale l'amministrazione, soprattutto in sede di esercizio del potere di autotutela, deve salvaguardare le situazioni soggettive che si sono consolidate per effetto di atti o comportamenti della stessa amministrazione, idonei ad ingenerare un ragionevole affidamento nel destinatario dell'atto. Inoltre, si è precisato che la tutela dell'affidamento risponde a ragioni di certezza e stabilità dei rapporti giuridici, prevedendo il consolidamento della situazione di vantaggio nell'ambito della sfera del cittadino, in particolare dei c.d. vested rights (diritti quesiti), che non possono essere successivamente sacrificati, in quanto hanno determinato la convinzione di essere diritti acquisiti al patrimonio del cittadino beneficiario (Corte Giustizia UE, 26 febbraio 1987, Consorzio Cooperative d'Abruzzo/Commissione, citata). Nella pronuncia di questa Corte citata da ultimo, però, non si è riconosciuto sussistente l'affidamento del privato in quanto vi era stato solo un parere favorevole dell'Amministrazione in sede di istruttoria, mentre il provvedimento finale del procedimento era stato sfavorevole al contribuente. Si è anche precisato che l'affidamento del contribuente di fronte al mutamento di indirizzo interpretativo dell'Amministrazione finanziaria deve essere valutato avendo riguardo all'inderogabilità delle norme tributarie ed all'indisponibilità della relativa obbligazione, alla vincolatività della funzione impositiva ed all'irrinunciabilità del diritto da parte del Fisco, sicché l'eventuale violazione del principio di buona fede nello svolgimento dell'attività amministrativa non obbliga l'Amministrazione ad emanare un provvedimento "contra legem" per il solo fatto che, nella fase istruttoria, abbia erroneamente valutato la disciplina applicabile (Cass., sez. 5, 8514/2019, sentenza citata; anche Cass., sez.un., 23031/07).

1.10. Del resto nel Regolamento CEE n. 2913/92 del Consiglio, in data 12

ottobre 1992, che ha istituito il codice doganale comunitario, all'art. 220 comma 2 lettera b si prevede che "...non si procede alla contabilizzazione a posteriori quando....b) l'importo dei dazi legalmente dovuto non è stato contabilizzato per un errore dell'autorità doganale, che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in dogana" (altre affermazioni esplicite sul piano doganale si rinvengono nel Regolamento CEE 1967/72 della Commissione del 14 settembre 1972, nel Regolamento CEE n. 1697/7 del Consiglio del 24 luglio 1979).

1.11. Le sentenze citate dalla controricorrente, poi, riguardano il diverso, anche se contiguo, tema del rapporto tra normativa sopravvenuta e tutela dell'affidamento del contribuente. Nella sentenza della Corte di giustizia UE, 29 aprile 2004, n. 487, Gemeente Leusden, al paragrafo 60 si legge che "per quanto concerne le normative nazionali adottate dagli Stati membri in materia d'Iva, la Corte ha in particolare deciso che la qualità di soggetto passivo, una volta riconosciuta, non può più essere ritirata con effetto retroattivo, al di fuori di situazione fraudolente o abusive, senza violare i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, in quanto ciò priverebbe retroattivamente il soggetto passivo del diritto alla deduzione dell'Iva versata sulle spese d'investimento da lui effettuate; anche Corte Giustizia Ue, 8 giugno 2000, Breitsohl, Racc. pag. I/4321, punti 34-38).

Tuttavia, sul punto questa Corte ha affermato che, in materia di agevolazioni tributarie, non contrasta con il principio di legittimo affidamento, la previsione dell'art. 29, comma 1, del d.l. n. 185 del 2008 (cd. "decreto anticrisi"), conv., con modif., in l. n. 2 del 2009, nella parte in cui istituisce un tetto massimo al credito d'imposta fruibile per le spese di ricerca e di sviluppo, anche con riguardo ai crediti maturati prima della sua entrata in vigore, perché, come affermato dalla Corte Cost. e dalla Corte di Giustizia UE, detto principio arretra quando l'intervento normativo è giustificato dalla salvaguardia di principi, diritti

e beni di rilievo costituzionale, tra i quali rientra la finalità di detto decreto di mantenere il bilancio dello Stato nel rispetto dei limiti approvati anche in sede europea (Cass., sez. 5, 9 marzo 2018, n. 5733).

Si è anche precisato che l'art. 3, comma 11, della l. n. 448 del 1998 ha abrogato, con decorrenza dal 1° gennaio 1999, l'art. 2, commi 210 e 213, della l. n. 662 del 1996, sicché il credito d'imposta per l'avvio di attività produttive o professionali ivi attribuito non spetta per le annualità successive al 1998, non sussistendo alcun diritto soggettivo perfetto dell'interessato a godere dell'agevolazione né potendo lo stesso vantare un legittimo affidamento, in quanto il cd. Statuto del contribuente non ha rango superiore alla legge ordinaria e, pertanto, le norme tributarie possono essere modificate retroattivamente, anche in senso sfavorevole, purché ciò avvenga in modo razionale, nei limiti della proporzionalità e nel perseguimento di interessi pubblici (Cass., sez. 5, 9 maggio 2018, n. 11077).

1.12. Inoltre, per questa Corte, dopo un primo orientamento che riteneva che la lesione dell'affidamento comportasse, oltre alla eliminazione delle sanzioni e degli interessi, anche quella del tributo (Cass., sez. 6, 10982/09; Cass, sez. 5, 6 ottobre 2006, n. 21513), l'orientamento più vicino, ritiene che le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, sicché, ove il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione errnea fornita dall'Amministrazione finanziaria, è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, senza alcun esonero dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10, comma 2, della l. n. 212 del 2000 (Cass., sez. 5, 11 luglio 2019, n. 18618; Cass., sez. 5, 18 maggio 2016, n. 10195; Cass., sez. 5, 19479/2009; Cass., 25 marzo 2015, n. 5934). L'obbligazione tributaria, infatti, prescinde del tutto dalle intenzioni manifestate dalle parti del rapporto fiscale, dipendendo esclusivamente dall'obiettiva realizzazione dei presupposti impositivi.

1.13. Tuttavia, nella specie, si rileva che nella conciliazione giudiziale del 2008,

relativa alla impugnazione dei cinque avvisi di accertamento per Ires ed Irap, per gli anni 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003, riportata nella sua stesura integrale dalla ricorrente Agenzia delle entrate, quest'ultima, richiamando specifiche decisione di questa Corte, proprio sul tema del diniego del rimborso Irap in relazione alle somme erogate dagli enti locali per il ripianamento di perdite societarie, ha manifestato l'intenzione di non rinunciare all'Irap relativa. La società, sottoscrivendo il verbale di conciliazione giudiziale, quindi ha mostrato non aver nutrito alcun affidamento sulla possibile restituzione delle somme relative al rimborso Irap, per cui aveva ottenuto il provvedimento di accoglimento del 2001 e nel 2003.

Pertanto, non solo v'è stato un provvedimento espresso di diniego dei rimborsi, in data 13-5-2008, comunicato alla contribuente, con natura di provvedimento di autotutela, ma non si era formato un affidamento della società, che aveva sottoscritto il verbale di conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 d.lgs. 546/1992.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "in ordine alla statuizione sub A.3: violazione e falsa applicazione dell'art. 48 d.lgs. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.", in quanto il giudice di appello ha erroneamente ritenuto che la conciliazione giudiziale del 2008 non ha efficacia ai fini della decisione "poichè la stessa ha riguardato il calcolo dell'Irpeg dovuta da Copit" ed "il calcolo è avvenuto con criteri completamente diversi da quello di calcolo dell'Irap". Inoltre, nell'atto di conciliazione "niente emerge in merito alle richieste di rimborso Irap già accolte dall'Ufficio". In realtà, nella conciliazione giudiziale era ricompreso anche il rigetto delle istanze di rimborso Irap.

2.1. Tale motivo è fondato.

Invero, per questa Corte, con riferimento alla conciliazione giudiziale di cui all'art. 185 c.p.c., il verbale di conciliazione giudiziale, che ha natura di atto negoziale ancorché redatto con l'intervento del giudice a definizione di una controversia pendente, va interpretato alla stregua degli artt. 1362 e segg.

cod. civ., risolvendosi in un accertamento di fatto di esclusiva spettanza del giudice di merito. Ne consegue che il sindacato di legittimità non ha ad oggetto la ricostruzione della volontà delle parti, bensì solo l'individuazione dei criteri ermeneutici del processo logico del quale il giudice si sia avvalso per assolvere la funzione a lui riservata, al fine di verificare se sia incorso in vizi del ragionamento o in errore di diritto (Cass., sez. 1, 26 febbraio 2014, n. 4564; fin da Cass., 1 giugno 1968, n. 1655; contra Cass., sez. L, 26 ottobre 2017, n. 25472, per cui la conciliazione di cui agli artt. 185 e 420 c.p.c. è una convenzione non assimilabile ad un negozio di diritto privato puro e semplice, caratterizzandosi, strutturalmente, per il necessario intervento del giudice e per le formalità di cui all'art. 88 disp. att. c.p.c., e funzionalmente, per l'effetto processuale di chiusura del giudizio nel quale interviene).

Il verbale di conciliazione giudiziale, ai sensi dell'art. 48 d.lgs. 546/1992, per quanto redatto con l'intervento del giudice a definizione di una controversia pendente tra le parti, ha natura negoziale, in quanto la conciliazione è frutto dell'incontro delle volontà delle parti, onde l'interpretazione del contenuto di detto verbale postula un'indagine sulla volontà delle parti e si risolve in un accertamento di fatto (Cass., sez. 5, 28 giugno 2007, n. 14911).

Si è, inoltre, precisato che in tema di contenzioso tributario, la conciliazione giudiziale prevista dall'art. 48 del d.lgs. n. 546 del 1992, sia nel testo originario che in quello risultante dalle modifiche apportate dall'art. 1, comma 419, della legge n. 311 del 2004, ha carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive e comporta l'estinzione della pretesa fiscale originaria, unilaterale e contestata, e la sua sostituzione con una certa e concordata, tanto che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute (Cass., sez. 5, 19 giugno 2009, n. 14300; Cass., sez. 5, 6 maggio 2015, n. 9019).

La natura negoziale e novativa, comporta allora l'estinzione della pregressa obbligazione tributaria e la sua sostituzione con la nuova obbligazione. Nel verbale di conciliazione del 2008 è evidente che le parti hanno tenuto conto



non solo del processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, relativo ai cinque anni, dal 1999 al 2003, in relazione all'Irpeg ed all'Irap relativa, ma anche delle istanze di rimborso Irap già accolte con provvedimento del 2001. Infatti, nell'atto si rileva che l'Agenzia delle entrate ha disconosciuto le perdite della società (oltre 19 miliardi di lire), poi riportate negli esercizi successivi. Infatti, i contributi erogati per ripianare i disavanzi di esercizio delle azienda di trasporto pubblico locale dovevano qualificarsi come "proventi esenti", ai sensi degli artt. 102 (ora 84) e 75, comma 5, Tuir, nella stesura anteriore all'1-1-2004. Per l'Agenzia delle entrate la Copit avrebbe dovuto determinare il reddito del 2009 tenendo conto della percentuale di indeducibilità dei costi indistinti, considerando i contributi pubblici come proventi "esenti", con corrispondente variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi. In tal modo per il 1999 emergeva un utile di lire 1.260.412.979, invece che una perdita di esercizio di lire 19.876.043.000. Infatti, ai sensi dell'art. 102 Tuir (ora 84) la perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'art. 88 per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi degli articoli 96 (già art. 63) e 109 commi 5 e 6 (già art. 75 commi 5 e 5 bis). L'art. 1, comma 310 della legge 24-12-2007 ha fornito l'interpretazione autentica dell'art. 3, comma 1, del d.l. 833/1966. L'Ufficio, quindi, ha deciso di addivenire alla conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 d.lgs. 546/1992, con annullamento nella misura del 50 % dei maggiori ricavi accertati per l'anno 1999. Al posto della perdita di lire 19.876.043.000 è stato accertato il reddito di lire 1.260.412.974, con un maggiore reddito di lire 21.136.456,00, poi ridotto del 40 % a lire 12.681.873.600, con una perdita riportabile di lire 3.715.478,42 (lire 19.876.043.000 - 12.681.873.600,00). Le perdite residue si sono compensate con i redditi degli anni successivi 2001 e 2002, con una Irpeg dovuta nel 2002 per € 205.829,40 e completamente compensata per il 2001. Al termine del calcolo vi è la dizione "Vista la Risoluzione della Agenzia delle Entrate n. 330 del 21.10.2002 e il recente orientamento espresso in merito dalla Corte di Cassazione (sentenze nn. 4838/07; 4839/07 e 4840/07) l'Ufficio

non può rinunciare a quanto dovuto a titolo di Irap. Resta, altresì fermo, il pagamento dell'Iva".

Tale locuzione, con il riferimento espresso alle pronunce di questa Corte attinenti proprio alle richieste di rimborso Irap per i contributi pagati dagli enti pubblici locali per ripianare le perdite delle società addette al trasporto pubblico, è univocamente diretta all'Irap relative alle istanze di rimborso. Infatti, le sentenze di questa Corte nn. 4838, 4839 e 4840 del 2007 sono relative alla norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5, comma 3, legge 27-12-2002 n. 289, proprio con riferimento alle istanze di rimborso Irap per la asserita non inclusione nel calcolo per la base imponibile dei contributi erogati dagli enti pubblici locali alle imprese esercenti attività di trasporto pubblico al fine di ripianare i disavanzi di esercizio.

Pertanto, nella convenzione novativa sono state ricomprese anche le istanze di rimborso Irap relative agli anni 199, 2000, 2001, 2002 e 2003.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta "in ordine all'anno 2002: violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c.", in quanto il giudice di appello non ha tenuto conto che in relazione all'anno 2002 non è stato mai emesso alcun provvedimento di accoglimento della istanza di rimborso, riferita solo agli anni 1999, 2000 e 2001. Per tale annualità v'è stato solo il provvedimento di rigetto dell'istanza di rimborso del 13 maggio 2008.

3.1. Il terzo motivo è fondato.

Infatti, è pacifico in atti che l'Agenzia delle entrate, con il provvedimento del 28-9-2001, poi confermato il 26-9-2003, ha accolto le istanze di rimborso Irap solo per gli anni 1999, 2000 e 2001, con esclusione del 2002 e del 2003, sicché erroneamente il giudice di appello ha rigettato il gravame proposto dalla Agenzia delle entrate con la motivazione "ritiene pertanto che sia da confermare l'accoglimento del ricorso per gli anni dal 1999 al 2002", non potendo l'Ufficio esercitare il suo potere di autotutela a tempo indefinito, senza avere previamente provveduto ad annullare il provvedimento viziato. In realtà,

per l'anno 2002 non vi era stato alcun provvedimento di accoglimento iniziale da dover annullare successivamente in via di autotutela. Il giudice di appello è incorso, quindi, nel vizio di ultrapetizione, in violazione dell'art. 112 c.p.c.

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente deduce "in ordine alla statuizione A.4: violazione e falsa applicazione degli artt. 11 e 11 bis d.lgs. n. 546/92 e dei successivi artt. 5, comma 3, legge n. 289/2002 (Legge Finanziaria 2003) e 3, comma 2 quinquies, d.l. 209/02, nel testo convertito con legge n. 265/2002, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.", in quanto il giudice di appello ha confermato la tesi dei primi giudici per gli anni 1999, 2000, 2001 e 2002, accogliendo l'appello della Agenzia delle entrate solo in relazione all'anno 2003.

4.1. Il motivo è fondato.

Invero, l'art. 11 d.lgs. 446/1996, nella versione anteriore alle modifiche poi apportate dal d.lgs. 176/1999, prevedeva, alla lettera a), che "i componenti positivi e negativi si assumono in conformità delle norme del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e della applicazione di esse in sede di dichiarazione dei redditi; i componenti positivi e negativi, conseguiti o sostenuti in periodi di imposta anteriori a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, la cui imputazione ai fini delle imposte sui redditi sia stata rinviata in applicazione delle norme del predetto testo unico, concorrono alla determinazione del valore della produzione netta del periodo d'imposta in cui si verifica tale imputazione...concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile le plusvalenze e minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda".

Vi era, quindi, una "regola" costituita dalla modalità di assunzione dei componenti positivi e negativi della base imponibile Irap che si asseriva dover avvenire in conformità delle norme del Tuir e dell'applicazione di esse in sede di dichiarazione dei redditi.

L'"eccezione" era, invece, costituita dalle plusvalenze e minusvalenze relative a

beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda, le quali, "in ogni caso", avrebbero dovuto concorrere alla formazione della base imponibile Irap.

4.2. Con il d.lgs. 1-6-1999 si aggiungeva un ultimo periodo al termine della lettera a) dell'art. 11 d.lgs. 446/1996, con l'aggiunta, dopo la previsione delle plusvalenze e minusvalenze, che concorrevano alla formazione della base imponibile Irap anche "i contributi erogati in base a norma di legge, con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione". Si aumentava così la portata della "eccezione", che ricomprendeva, non soltanto le plusvalenze e le minusvalenze, ma anche i contributi erogati "a norma di legge", con esclusione solo di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione".

Vi erano, dunque, ricompresi ("a norma di legge") anche i contributi erogati alle aziende esercenti il trasporto pubblico locale di cui alla legge n. 151 del 1981, a meno che non fossero correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione.

4.3. Con il d.lgs. 506/1999 il contenuto dell'art. 11 del d.lgs. 446/1997 è stato scomposto in due previsioni, gli artt. 11 e 11 bis, che hanno sostanzialmente riprodotto il medesimo precetto normativo.

In particolare, nell'art. 11 si ripropone l'inserimento, nella formazione della base imponibile Irap, "in ogni caso" anche dei "contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione". Non si è, dunque, innovata la precedente disciplina e non è stato modificato il precedente rapporto tra "regola" ed "eccezione", con il mantenimento anche della locuzione "in ogni caso" (Cass., 1 marzo 2007, n. 4838).

Una diversa interpretazione, tesa ad allargare le maglie della norma agevolatrice, sino a ritenere che i contributi alle aziende di trasporto non potessero essere ricomprese nella base imponibile Irap urtava con i principi del Trattato UE e con l'art. 87 in tema di aiuti di Stato, stante l'evidente vantaggio

economico che l'ampliamento surrettizio dell'agevolazione realizzerebbe, selettivamente e mediante l'utilizzo (sia pure indiretto) di risorse statali, a favore di un circoscritto numero di imprese, alterando il regime di concorrenza (Cass., 13302/2019).

4.4.L'art. 5 comma 3 della legge 289 del 2002, quale di norma di interpretazione autentica dell'art. 11 d.lgs. 446/1997 (Cass., sez.un., 14 ottobre 2009, n. 21749), ha stabilito, con una interpretazione appunto restrittiva, che "la disposizione contenuta nell'articolo 11, comma 3, decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, secondo la quale i contributi erogati a norma di legge concorrono alla determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, fatta eccezione per quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, deve interpretarsi nel senso che tale concorso si verifica anche in relazione a contributi per i quali sia prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi, sempre che l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale".

4.5.Per questa Corte, dunque, sono esclusi dalla base imponibile Irap i contributi pubblici erogati nell'anno di imposta solo in presenza di una esplicita previsione, nella legge istitutiva, della correlazione tra il contributo ed un componente negativo non deducibile. Pertanto, i contributi erogati , prima dal Fondo nazionale trasporti, poi dalle Regioni), anche in epoca anteriore al 31-12-2002, data di entrata in vigore della legge 289/2002, alle imprese esercenti il trasporto pubblico locale al fine di ripianare i disavanzi di esercizio debbono essere indicati nel calcolo per la determinazione della base imponibile dell'Irap (Cass., n. 25012/2018).

Per questa Corte, poi, in tema di IRAP, i contributi erogati alle aziende territoriali per l'edilizia residenziale possono essere esclusi dalla base imponibile ove espressamente destinati dalla legge alla copertura di elementi reddituali negativi non ammessi in deduzione, ai sensi dell'art. 11, comma 3,

del d.lgs. n. 446 del 1997, in quanto le disposizioni che escludono dal computo della base imponibile di una imposta dei componenti positivi del reddito hanno natura di norme eccezionali, come tali non applicabili analogicamente (Cass., 17 maggio 2019, n. 13362; Cass., n. 4410/2019; Cass., nn. 6468 e 6473 del 2019).

Si è anche ritenuto che sono imponibili ai fini IRAP i contributi erogati alle aziende di trasporto pubblico locale ai sensi dell'art. 23, comma 1, del d.l. n. 355 del 2003, conv. con modif. in l. n. 47 del 2004, in quanto non si può configurare una correlazione diretta tra detti contributi ed i costi non deducibili, costituiti dalle spese per il personale (agli effetti di cui all'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997), e considerato che né la legge istitutiva né altre disposizioni normative hanno previsto espressamente che tali contributi debbano essere esclusi dalla base imponibile ai fini del calcolo di tale imposta; peraltro, un'interpretazione non rigorosa di tali previsioni renderebbe contributi legittimi aiuti di Stato (Cass., 22 marzo 2019, n. 8179).

Non può attribuirsi rilevanza, in materia di esclusione di un finanziamento dalla base imponibile da calcolare ai fini Irap, ad una correlazione tra contributo e componente negativo del reddito che non sia specificamente e immediatamente rilevabile, e sia piuttosto ricavata indirettamente mediante operazioni di proporzionalità tra contributi percepiti e costi sopportati (Cass., 8179/2019; Cass., n. 4838/2007). Si è ulteriormente precisata la necessità che la legge prescriva una specifica destinazione dei contributi alla copertura di componenti negativi del reddito (costi) non deducibile (quali le spese per il personale), dovendo pertanto prevedere che il contributo sia, anche solo in parte, rigorosamente vincolato tale funzione.

Occorre, dunque, ribadire l'ormai consolidato orientamento di questa Corte (Cass., n. 4838/2007; Cass., sez.un., 21749/2009; Cass., 14415/2010; Cass., 13160/2010; Cass., 29590/2011), secondo cui i contributi versati, prima dal Fondo nazionale trasporti, poi dalle Regioni, alle imprese esercenti trasporto pubblico locale, al fine di ripianare disavanzi di esercizio, debbono essere

inclusi nel calcolo per la determinazione della base imponibile dell'Irap.

5. Pertanto, il ricorso deve essere accolto e, decidendo nel merito, deve essere rigettato il ricorso originario della contribuente, dovendosi confermare l'assoggettamento dei contributi per cui è causa all'Irap.

Le spese dei giudizi di merito vanno compensate per intero tra le parti per la peculiarità della vicenda trattata.

Le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico della società, per il principio della soccombenza, e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della contribuente.

Compensa interamente tra le parti le spese dei giudizi di merito.

Condanna la società a rimborsare alla ricorrente le spese del giudizio di legittimità che si liquidano in complessivi € 13.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 28 gennaio 2020