

**Civile Sent. Sez. 5 Num. 9437 Anno 2023**

**Presidente: CIRILLO ETTORE**

**Relatore: LENOCI VALENTINO**

**Data pubblicazione: 05/04/2023**

DINIEGO RIMBORSO -  
IRPEG 2001.

### **SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 29226/2014 R.G. proposto da:  
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ex lege*,

- ricorrente -

contro

COMUNE DI TRIESTE, in persona del Sindaco pro-tempore, con sede legale in Trieste, piazza Unità d'Italia n. 4, elettivamente domiciliato in Roma, via Nazionale n. 200, presso lo studio del prof. avv. Victor Uckmar dal quale è rappresentato e difeso unitamente all'avv. Caterina Corrado Oliva in virtù di procura speciale a margine del controricorso

- controricorrente/ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del FRIULI-VENEZIA GIULIA n. 341/11/2014, depositata il 20 agosto 2014;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 14 dicembre 2022 ex art. 23, comma 8-*bis*, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, dal Consigliere Valentino Lenoci;

dato atto che il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Fulvio Troncone, ha chiesto il rigetto del ricorso principale e del ricorso incidentale;

### **FATTI DI CAUSA**

1. Il Comune di Trieste presentava, in data 14 marzo 2002, all'agenzia delle entrate un'istanza di interpello, ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con la quale chiedeva di conoscere le modalità ed i limiti di utilizzo dei crediti d'imposta attribuiti, ai sensi dell'art. 14, comma 1-*bis*, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in sede di distribuzione dei dividendi da parte della società Acegas s.p.a., ex azienda municipalizzata che gestiva servizi pubblici locali.

Il Comune faceva presente che il credito sui dividendi relativi all'anno 2000 (accreditati nel 2001) era pari ad € 4.672.573,73, di importo notevolmente superiore al limite massimo compensabile, ai sensi dell'art. 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, pari ad € 516.456,90; chiedeva quindi in che modo poter recuperare la parte di credito non compensabile.

In risposta all'interpello, l'agenzia delle entrate, con risoluzione n. 227 dell'11 luglio 2002 precisava che, con riguardo ai dividendi distribuiti a partire dal 1° gennaio 2002,

sarebbe stato possibile l'utilizzo in compensazione del connesso credito d'imposta, benché nel limite massimo di € 516.456,90 per ciascun anno solare, con possibilità di utilizzo dell'eventuale eccedenza nei periodi successivi; con riferimento, invece, ai dividendi distribuiti fino al 31 dicembre 2001, veniva ribadito quanto già specificato nella risoluzione n. 45 del 18 febbraio 2002, ossia che, ove la società che aveva distribuito i dividendi (nel caso di specie, la Acegas s.p.a.) fosse il frutto non della trasformazione di una ex azienda municipalizzata, bensì risultasse dal conferimento diretto di un'azienda municipalizzata, alla luce del tenore letterale dell'art. 14, comma 1-*bis*, cit., vigente *ratione temporis*, il Comune percipiente non potesse fruire del relativo credito d'imposta.

2. Il Comune di Trieste, non avendo proceduto alla compensazione del credito di imposta nei termini indicati dall'Agenzia delle entrate, con istanza spedita in data 7 aprile 2009 richiedeva il rimborso dell'intero credito in questione.

In data 2 settembre 2009 l'Ufficio notificava al Comune il diniego del richiesto rimborso, richiamando il contenuto della Risoluzione n. 227/E/2002 e tenuto conto della tardività dell'istanza.

3. Avverso tale provvedimento di diniego il Comune di Trieste proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Trieste la quale, con sentenza n. 38/01/2013 rigettava il ricorso del Comune, compensando le spese.

4. Interposto gravame dal Comune, la Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia, con sentenza n. 341/11/2014, pronunciata il 12 giugno 2014 e depositata in segreteria il 20 agosto 2014, in parziale riforma della

sentenza impugnata, confermava il rigetto della richiesta di rimborso, dichiarando tuttavia l'esistenza, in capo al Comune, del credito da utilizzarsi in compensazione.

5. Avverso tale ultima sentenza propone ricorso per cassazione l'Agencia delle entrate, sulla base di due motivi.

Resiste con controricorso il Comune di Trieste, il quale propone altresì ricorso incidentale sulla base di due motivi.

6. All'udienza pubblica del 14 dicembre 2022 il consigliere relatore ha svolto la relazione ed il P.M. ed i procuratori delle parti hanno discusso oralmente la causa, rassegnando le conclusioni come da verbale in atti.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

7. Il ricorso principale, come si è detto, è affidato a due motivi.

7.1. Con il primo motivo di ricorso principale l'Agencia delle entrate eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 14, comma 1-*bis*, del d.P.R. n. 917/1986 (come introdotto dall'art. 29 della legge 21 novembre 2000, n. 342, in vigore fino al 31 dicembre 2001), in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Sostiene, in particolare, la ricorrente che, in base alla norma suindicata, nel testo vigente *ratione temporis*, il credito d'imposta sui dividendi, relativi all'esercizio 2000, potesse essere riconosciuto solo sui dividendi risultanti dalla trasformazione delle aziende ex-municipalizzate, mentre la società Acegas s.p.a. (che aveva proceduto alla distribuzione dei dividendi al Comune di Trieste) era una società risultante dal conferimento diretto dell'azienda già municipalizzata.

7.2. Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente eccepisce violazione e falsa applicazione degli artt. 14, comma 1-*bis*,

del d.P.R. n. 917/1986, 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e 34 della legge n. 388/2000, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Sostiene, in particolare, la ricorrente, in via subordinata rispetto al primo motivo di ricorso, che nel caso in cui fosse confermato il diritto del Comune a portare in compensazione il credito d'imposta in questione, la sentenza impugnata dovesse comunque essere riformata, per non avere precisato che l'utilizzo del credito stesso doveva essere sottoposto al limite annuale di cui all'art. 34 della legge n. 388/2000, e quindi nei limiti di € 516.456,90.

8. Il ricorso incidentale è anch'esso affidato a due motivi.

8.1. Con il primo motivo il Comune di Trieste eccepisce la nullità della sentenza per violazione del giudicato interno, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4), cod. proc. civ.

Sostiene, in particolare, l'ente territoriale che la sentenza di primo grado aveva riconosciuto l'esistenza del credito d'imposta e del conseguente rimborso, e solo quest'ultimo era stato escluso in concreto per un'asserita tardività dell'istanza; avverso tale statuizione l'Ufficio non aveva proposto appello incidentale, nonostante che fosse soccombente sul punto, ragion per cui la C.T.R. non avrebbe più potuto pronunciarsi sul diritto al rimborso.

8.2. Con il secondo motivo di appello incidentale il Comune di Trieste eccepisce, invece, violazione e falsa applicazione dell'art. 14, comma 1-bis, del d.P.R. n. 917/1986, nel testo vigente *ratione temporis*, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Sostiene, in particolare, l'ente comunale che erroneamente i giudici di secondo grado avevano escluso il diritto al

rimborso, sostenendo che la norma in questione prevedesse unicamente il diritto alla compensazione del credito d'imposta, nel mentre tale norma si limitava ad offrire la possibilità – ma non l'obbligo – di utilizzare la compensazione, senza escludere il diritto al rimborso, che anzi costituiva alternativa alla compensazione.

9. Venendo quindi ad esaminare i motivi del ricorso principale, la Corte osserva quanto segue.

9.1. Il primo motivo è infondato.

9.1.1. In via pregiudiziale, non è fondata l'eccezione di inammissibilità del motivo, per esistenza di un giudicato interno circa la spettanza del credito.

Ed invero, la C.T.P. ha rigettato la richiesta di annullamento del provvedimento di diniego del rimborso sulla base della ragione più liquida, consistente nella declaratoria di tardività della presentazione della richiesta ex art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, senza entrare adeguatamente – per ovvio assorbimento - nel merito della sussistenza o insussistenza del credito d'imposta.

Conseguentemente, non può dirsi formato un giudicato in ordine all'esistenza del credito suddetto.

9.1.2. Nel merito, come detto, il motivo è infondato.

L'art. 14, comma 1-*bis*, del d.P.R. n. 917/1986, nel testo vigente *ratione temporis* per l'anno 2000 (introdotto dall'art. 29 della legge n. 342/2000, in vigore fino al 31 dicembre 2001) prevedeva che «il credito di imposta di cui al comma 1, relativo ai dividendi percepiti dai comuni distribuiti dalle ex aziende municipalizzate trasformate in società ai sensi della legge 8 giugno 1990, n. 142, e successive modificazioni, può essere utilizzato per la compensazione dei debiti ai sensi

dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni».

Tale norma venne introdotta a seguito della cessazione del periodo di c.d. "moratoria fiscale", introdotto dall'art. 66 del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv. dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, che era servito ad incentivare i comuni italiani all'utilizzo dei modelli gestionali dei servizi pubblici di stampo privatistico.

Mediante l'utilizzo del credito d'imposta e la compensazione con i debiti di cui all'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997, dunque, ai Comuni veniva restituita l'imposta assolta dalla società sui dividendi agli stessi distribuiti.

Orbene, il problema che si pone, in questi casi, attiene all'individuazione delle "società trasformate", di cui al citato art. 14, comma 1-*bis*, d.P.R. n. 917/1986.

L'Agenzia delle entrate ritiene che tali società siano da individuare in quelle oggetto di "trasformazione" diretta da azienda municipalizzata a società di capitali, ai sensi della legge n. 142/1990, e non anche quelle - come quella partecipata dal Comune di Trieste in oggetto - di nuova costituzione mediante conferimento di azienda (o di ramo di azienda).

In realtà, tale interpretazione appare eccessivamente restrittiva, e non rispondente appieno alla *ratio* della normativa sulla compensazione dei crediti d'imposta sui dividendi.

Ed invero, il riferimento alla "trasformazione" delle aziende municipalizzate non richiama la nozione di trasformazione civilistica di cui agli artt. 2498 ss. cod. civ., ma attiene, essenzialmente, all'adozione, da parte degli enti locali, di

modelli gestionali privatistici per la gestione di servizi pubblici.

Il richiamo alla trasformazione delle aziende municipalizzate di cui alla legge n. 142/2000, peraltro, deve ritenersi improprio, in quanto, al momento dell'introduzione del citato comma 1-*bis* d.lgs. n. 917/1986 (avvenuta con legge n. 342/2000), era già in vigore il d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (entrato in vigore il 13 ottobre 2000), e cioè il nuovo Testo Unico degli Enti Locali, che aveva abrogato la citata legge n. 142/2000, e che, all'art. 115, ha disciplinato proprio la "trasformazione" delle aziende municipalizzate in società di capitali con atto unilaterale del Comune.

Il comma 7 di tale disposizione, tuttavia, prevede anche che il Comune possa procedere alla scissione dell'azienda speciale, ed alla destinazione a società di nuova costituzione di un ramo aziendale di questa: tale forma di costituzione della società di capitale non involge, pertanto, una "trasformazione" diretta (da azienda municipalizzata a società di capitali), ma realizzi soltanto un mutamento della forma di gestione, mediante la costituzione di una nuova società.

E' evidente, allora, che la previsione di tale seconda modalità nella norma che prevede e disciplina la "trasformazione" delle aziende municipalizzate comporti una nozione "ampia" di trasformazione, nel senso che tale nozione si deve riferire a tutte le ipotesi in cui l'ente pubblico abbia scelto un modello di gestione privatistico dei servizi pubblici, indipendentemente dalle modalità di costituzione del soggetto privatistico che avrebbe gestito quel servizio (trasformazione diretta di azienda municipalizzata, o

costituzione di nuova società con conferimento di azienda o ramo di azienda). E ciò, del resto, è confermato indirettamente anche dalla successiva modificazione dell'art. 14, comma 1-*bis*, del d.P.R. n. 917/1986, operata dall'art. 27, comma 18, della legge 28 dicembre 2001, n. 44 (in vigore dal 1° gennaio 2002), che ha previsto la possibilità di compensazione del credito d'imposta in questione per tutte le società che gestiscono servizi pubblici locali, «comunque costituite», e quindi anche quando sono costituite mediante conferimento di azienda.

Questa, d'altronde, pare essere l'unica interpretazione costituzionalmente orientata, in relazione all'art. 3 ed all'art. 53 Cost.

Sul punto, va rilevato che la Corte costituzionale da tempo insegna che, di fronte ad una pluralità di interpretazioni possibili, i giudici sono tenuti a ricercare e preferire quella costituzionalmente adeguata, rifiutando quelle costituzionalmente incompatibili (cfr., tra le altre, Corte cost., 24 marzo 2011, n. 101; Corte cost. 11 novembre 2010, n. 322).

Orbene, proprio l'interpretazione in precedenza proposta, in merito all'art. 14, comma 1-*bis*, d.P.R. n. 917/1986, nel testo vigente *ratione temporis*, appare l'unica ragionevole e conforme ai principi di eguaglianza (art. 3 Cost) e di capacità contributiva (art. 53 Cost.), rimanendo, in contrario, del tutto irragionevole e privo di causa normativa adeguata il motivo per cui il credito d'imposta in oggetto possa essere riconosciuto esclusivamente per i dividendi distribuiti dalle società per azioni derivanti dalla trasformazione di aziende speciali preesistenti e non, invece, per i dividendi distribuiti

da società di nuova costituzione, posta l'identità dell'attività svolta in entrambe le ipotesi. E chiara sarebbe allora, in caso contrario, la violazione quanto meno dell'art. 3 Cost., posto che il giudizio di eguaglianza «è in sé un giudizio di ragionevolezza, vale a dire un apprezzamento di conformità tra la regola introdotta e la "causa" normativa che la deve assistere: ove la disciplina positiva si discosti dalla funzione che la stessa è chiamata a svolgere nel sistema, e ometta, quindi, di operare il doveroso bilanciamento dei valori che in concreto risultano coinvolti, sarà la stessa "ragione" della norma a venir meno, introducendo una selezione di regime giuridico priva di causa giustificativa e, dunque, fondata su scelte arbitrarie che ineluttabilmente perturbano il canone dell'eguaglianza. Ogni tessuto normativo presenta, quindi, e deve anzi presentare, una "motivazione" obiettivata nel sistema, che si manifesta come entità tipizzante del tutto avulsa dai "motivi", storicamente contingenti, che possono avere indotto il legislatore a formulare una specifica opzione: se dall'analisi di tale motivazione scaturirà la verifica di una carenza di "causa" o "ragione" della disciplina introdotta, allora e soltanto allora potrà dirsi realizzato un vizio di legittimità costituzionale della norma, proprio perché fondato sulla "irragionevole", e per ciò stesso arbitraria, scelta di introdurre un regime che necessariamente finisce per omologare tra loro situazioni diverse o, al contrario, per differenziare il trattamento di situazioni analoghe» (Corte cost. 28 marzo 1996, n. 89).

Ed allora, applicando tali principi al caso di specie, è evidente che la disparità di trattamento tra dividendi distribuiti dalle società per azioni derivanti dalla

trasformazione di aziende speciali preesistenti, ed i dividendi distribuiti da società di nuova costituzione, peraltro soltanto per l'anno 2001, non possa trovare alcuna ragionevole giustificazione. E' indubbio, infatti, che la *ratio* dell'art. 14, comma 1-*bis*, del d.P.R. n. 917/1986, fosse quella di evitare che i Comuni rimanessero soggetti a tassazione per i dividendi distribuiti dalle società partecipate che gestiscono i servizi pubblici, trattandosi di enti non soggetti ad IRPEG (ex art. 88 d.P.R. 917/1986 all'epoca vigente), e che quindi il meccanismo del credito d'imposta previsto dall'art. 14, comma 1-*bis*, d.P.R. cit. servisse a restituire ai Comuni l'imposta assolta dalla società sui dividendi agli stessi distribuiti: in quest'ottica, dunque, non avrebbe avuto senso distinguere tra aziende municipalizzate trasformate, e aziende municipalizzate sorte a seguito di conferimento d'azienda, in quanto per entrambe le ipotesi si poneva l'esigenza di restituire ai Comuni l'imposta assolta sui dividendi.

9.2. Anche il secondo motivo di ricorso principale è infondato.

Ed invero, l'art. 24 della legge n. 388/2000 dispone che «a decorrere dal 1° gennaio 2001 il limite massimo dei crediti di imposte e dei contributi compensabili ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in lire 1 miliardo per ciascun anno solare».

Tale regola, tuttavia, non rappresenta una regola generale in materia di compensazione, e non è pertanto applicabile ad ogni singolo credito d'imposta.

In particolare, con riferimento al credito ex art. 14, comma 1-*bis*, cit., trattasi non già di riconoscimento di un'agevolazione, ma di uno strumento che permette la restituzione di un'imposta versata dalla società per conto, di fatto, del socio, e da questi non dovuta; tale peculiarità del credito d'imposta in questione è stata, da ultimo, riconosciuta dal legislatore con l'art. 6 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, che ha inserito, nel d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, conv. dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, l'art. 26-*bis*, che espressamente esclude l'applicabilità dei limiti di cui all'art. 34 della legge n. 388/2000 agli enti locali che abbiano maturato il credito di imposta, in relazione ai dividendi distribuiti dalle ex aziende municipalizzate trasformate in società per azioni.

10. Venendo ora ad esaminare il ricorso incidentale del Comune di Trieste, la Corte osserva quanto segue.

10.1. Il primo motivo è infondato.

Con tale motivo, invero, il Comune ripropone l'eccezione di giudicato interno già sollevata in relazione al primo motivo del ricorso principale, sostenendo che la C.T.R. avrebbe violato il giudicato interno formatosi sull'esistenza del credito d'imposta e sul diritto al rimborso, riconosciuto dalla sentenza di primo grado e non appellata, sul punto, dall'Ufficio.

Deve tuttavia rilevarsi che, come già rilevato in precedenza, la C.T.P. ha rigettato la richiesta di annullamento del provvedimento di diniego del rimborso sulla base della ragione più liquida, consistente nella declaratoria di tardività della presentazione della richiesta ex art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, senza entrare nel merito della

sussistenza o insussistenza del credito d'imposta, e del diritto al rimborso.

10.2. Anche il secondo motivo di ricorso incidentale è infondato.

Ai fini del rimborso effettivo, è decorso il termine di cui all'art. 38 d.P.R. n. 602/1973, per cui il Comune ha la sola possibilità di procedere alla compensazione ex art. 14, comma 1-*bis*, d.p.r. n. 917/1986.

11. Conseguono il rigetto sia del ricorso principale, che del ricorso incidentale.

In considerazione dell'infondatezza di entrambi i ricorsi, sussistono giustificati motivi per la compensazione integrale tra le parti delle spese del presente giudizio.

Rilevato che, con riferimento al ricorso principale, risulta soccombente parte 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* del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115,

Al contrario, con riferimento al ricorrente incidentale, sussistono i presupposti processuali per il pagamento di un importo pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi della succitata disposizione normativa.

### **P. Q. M.**

La Corte rigetta il ricorso principale ed il ricorso incidentale. Compensa integralmente tra le parti le spese del presente giudizio.

Dà atto della sussistenza dei presupposti per il pagamento, da parte del Comune di Trieste, di un importo pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione,

se dovuto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R.  
30 maggio 2002, n. 115.

Così deciso in Roma, il 14 dicembre 2022.