Ordinanza del 23/05/2019 n. 14046 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Contenzioso - Ricorso in Cassazione - Rimborso del tributo - Diniego - Posizione del contribuente come attore in senso sostanziale nel processo - Possibilità per il resistente di contestare il fatto costitutivo del diritto - Fattispecie.

Massima:

Nel caso in cui una controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del diniego del rimborso del tributo, il contribuente riveste la qualità di attore in senso sostanziale con la duplice conseguenza che grava su di lui l'onere di allegare e di provare i fatti ai quali la legge ricollega il trattamento impositivo, rivendicato nella domanda, e che le argomentazioni con le quali l'ufficio nega la sussistenza di detti fatti costituiscono mere difese e come tali non sono soggette a preclusione processuale.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

il 29.10.2002 la Banca Popolare di Milano (BPM) acquistava dalla società Garfin i suoi crediti di rimborso per Irpeg ed Irap, relativi al periodo d'imposta 1.7.2000-30.6.2001, per l'importo di Euro 16.960.63 ed Euro 1.136.517. La BPM in data 3.4.2006 presentava all'Agenzia delle Entrate un'istanza di sollecito del rimborso, che rimaneva inesitata. Formatosi il silenzio rifiuto dell'Amministrazione finanziaria, l'odierna ricorrente lo impugnava innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano. L'Agenzia provvedeva al rimborso ma, secondo la Banca, in misura insufficiente. Nelle more del giudizio la BPM domandava anche il risarcimento del danno. I giudici di primo grado accoglievano il ricorso relativamente alla rivalutazione monetaria ed agli interessi richiesti sulla stessa, e rigettavano la richiesta di risarcimento del danno.

L'Agenzia delle Entrate ricorreva innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, contestando il riconoscimento della rivalutazione monetaria e degli interessi maturati sulla stessa. La CTR, accogliendo i rilievi proposti dalla BPM (controric., p. 8), dichiarava "improponibile" la domanda perchè intordotta per la prima volta nel giudizio di appello.

Precisava, poi, di ritenere "che la banca abbia vinto l'onere della prova nel momento in cui la stessa ha applicato gli indici ISTAT (dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati) ai conteggi relativi alle somme chieste a rimborso, annualmente rivalutati e (ri)determinati sul montante annuali" (sent. CTR, p. 2).

Avverso la decisione adottata dalla Commissione Tributaria Regionale lombarda ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi ad un unico, articolato, motivo d'impugnazione. Resiste con controricorso la BPM, che ha pure depositato memoria.

Ragioni della decisione

1.1. - Con il suo motivo di impugnazione, che indica di proporre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'Agenzia delle Entrate contesta la pronuncia della Commissione Tributaria Regionale di Milano impugnata, per aver dichiarato improponibile "(in realtà più correttamente inammissibile) l'appello dell'Ufficio - che si sostanziava in un'unica censura - ritenendo che la stessa costituisse eccezione nuova" (ric., p. 3).

2.1. - Mediante il suo motivo di ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate lamenta il vizio della sentenza impugnata, per aver ritenuto tardivo e perciò improponibile-inammissibile il suo unico motivo di appello, con il quale contestava la decisione dei giudici di primo grado per aver riconosciuto al contribuente il diritto alla rivalutazione delle somme tardivamente rimborsate dall'Amministrazione finanziaria, in conseguenza di un'errata interpretazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2.

Osserva in proposito la ricorrente che la normativa richiamata prevede il divieto di proposizione in appello soltanto delle eccezioni in senso stretto, mentre la contestazione degli elementi della fattispecie costitutiva del diritto fatto valere in giudizio si risolve in una mera difesa non soggetta al divieto dello ius novorum in appello. Rileva l'Agenzia di non aver introdotto nel giudizio, contestando la spettanza della rivalutazione monetaria, alcun nuovo tema d'indagine, poichè era stata la controparte, attrice anche in senso sostanziale in un giudizio avente ad oggetto il rimborso di imposte indebitamente versate, a richiedere espressamente il riconoscimento della rivalutazione monetaria, tanto è vero che la domanda le era stata accolta dalla CTP. Richiama l'Amministrazione finanziaria, tra l'altro, la giurisprudenza di legittimità, laddove aveva affermato che in un giudizio avente ad oggetto "l'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, quest'ultimo riveste la qualità di attore in senso non solo formale... ma anche sostanziale ... le argomentazioni con le quali l'Ufficio nega la sussistenza" dei fatti costitutivi della domanda "o la qualificazione ad essi attribuita dal contribuente, costituiscono mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale", Cass. sez. V, 29.12.2011, n. 29613. Osserva ancora l'Agenzia che la CTR, dopo aver ritenuto di qualificare improponibile-inammissibile, perchè tardiva, la propria opposizione volta a conseguire la pronuncia di infondatezza della richiesta di controparte di riconoscimento della rivalutazione monetaria, ha pure proposto una propria succinta valutazione sul merito della questione, come si è anticipato in premessa, ma l'Agenzia non ha ritenuto di dover proporre una critica specifica sul punto nel suo ricorso per cassazione, rilevando che, una volta ritenuto inammissibile un motivo di ricorso, l'eventuale successivo argomentare del giudice di merito deve considerarsi svolto soltanto "ad abundantiam", essendosi il giudicante già spogliato di ogni potere decisionale.

Nel suo ampio controricorso la BPM ha sostenuto l'inammissibilità del ricorso per cassazione introdotto dall'Amministrazione finanziaria, per più motivi. In primo luogo perchè il motivo di ricorso risulterebbe privo di autosufficienza in quanto, pur affermando la controparte di voler contrastare la domanda di rivalutazione monetaria introdotta dalla BPM, non ha riprodotto la formula con la quale quest'ultima era stata proposta, e non consente pertanto di verificare la correttezza della propria prospettazione, non potendo dal succinto argomentare della ricorrente, che neppure riporta la formula mediante la quale aveva introdotto, sia pur tardivamente, la propria contestazione, valutarsi se avesse inteso soltanto contrastare i fatti costitutivi della pretesa della BPM, oppure introdurre un'eccezione in senso stretto. L'argomento proposto dalla Banca non appare fondato. L'Agenzia si limita effettivamente a riferire che la domanda di riconoscimento della rivalutazione monetaria era stata proposta dalla BPM, e che in sede di appello ne ha chiesto il rigetto, come del resto emerge anche dalla decisione di secondo grado oggetto di impugnazione, che ha ritenuto la sua domanda improponibile-inammissibile. Stante la linearità della vicenda processuale, le formule riassuntive utilizzate dalla ricorrente risultano comunque sufficienti a porre il giudice in condizione di valutare la fondatezza delle contestazioni proposte dall'Agenzia. Qualora poi la Banca controricorrente avesse ritenuto di poter disporre di diversi elementi, non conosciuti dal Giudice di legittimità, sarebbe stato suo onere provvedere ad indicarli.

Inoltre, osserva la BPM che la decisione della CTR risultava fondata su due ragioni, una di rito ed una di merito, mentre l'Agenzia ne ha contestata con il suo ricorso per cassazione una sola, ed anche per questo il ricorso risulterebbe inammissibile. Qualora poi si ritenesse che, espressa una valutazione in rito, ogni ulteriore valutazione espressa dal giudice nel merito risulterebbe ultronea e priva di effetti, la BPM ha sollecitato la remissione della decisione alle Sezioni Unite stante il particolare rilievo della questione, occorrendo evitare l'inutile dispendio di energie processuali che conseguirebbe al rinvio del giudizio per ragioni di rito a quel giudice che si è già pronunciato anche sul merito dello stesso. In proposito si ritiene opportuno assicurare seguito al consolidato e condivisibile orientamento della giurisprudenza di legittimità, espresso anche a Sezioni Unite, secondo cui, qualora il giudice, "dopo una statuizione di inammissibilità con la quale si sia spogliato della potestas iudicandi in relazione al merito della controversia, abbia impropriamente inserito nella sentenza anche argomentazioni sul merito del ricorso, affermandone l'infondatezza, tali enunciazioni sono da considerare prive di ogni giuridica rilevanza, ed i relativi motivi, proposti in via subordinata dalla parte soccombente nella sua impugnazione, vanno ritenuti assorbiti nell'accoglimento del motivo proposto in via principale", Cass. Sez. U, 17.6.2013, n. 15122. Le osservazioni proposte dalla controricorrente, che invoca l'economia degli atti processuali, al fine di sollecitare una nuova pronuncia delle Sezioni Unite in materia, non appaiono fondate. Il principio di economia degli atti processuali assume certamente un rilievo significativo nell'articolazione del processo, ma non può essere invocato per negare il diritto a conseguire una decisione di merito da parte di un giudice che sia competente a pronunciarsi, non essendosi spogliato della sua potestas iudicandi per aver dichiarato inammissibile la domanda.

La controricorrente afferma ancora la inammissibilità dell'impugnazione introdotta dall'Agenzia delle Entrate per non aver dimostrato la decisività del motivo di ricorso proposto, indicando le ragioni in conseguenza delle quali l'accoglimento del ricorso importerebbe il sicuro rigetto della

domanda di rivalutazione introdotta dalla Banca. La questione introdotta dalla contro-ricorrente appare mal proposta. Nel caso di specie, infatti, l'Agenzia delle Entrate intende far valere l'errore in cui sarebbe incorsa la CTR nel ritenere tardiva, e perciò inammissibile, la domanda di conseguire la rivalutazione monetaria proposta dalla BPM. Come chiarito anche dal richiamo alla nullità della sentenza operato dall'Agenzia nell'intestazione del motivo di ricorso, in definitiva l'Ufficio finanziario lamenta che la CTR ha indebitamente omesso di pronunziarsi sulla sua opposizione, quando aveva ancora il potere di farlo, e pertanto prima di dichiararla, a suo parere indebitamente, un'eccezione improponibile-inammissibile. In tal senso la decisività sussiste, perchè la parte lamenta che, erroneamente, sulla sua opposizione la CTR lombarda non ha pronunciato nel merito.

Infine, la Banca ha contestato l'inammissibilità del motivo di ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria, essendo sicuramente maturata una preclusione processuale, dovendo trovare applicazione, se non altro, il principio di non contestazione. L'Agenzia delle Entrate si è costituita nel giudizio di primo grado, ricorda la controricorrente, senza in alcun modo contrastare la domanda di rivalutazione monetaria, introdotta dalla Banca ed accolta dalla CTP. In conseguenza l'Amministrazione finanziaria non avrebbe in alcun caso potuto introdurre la sua opposizione all'accoglimento della domanda di rivalutazione nel corso del secondo grado del giudizio. In proposito occorre osservare che la complessa materia dell'applicabilità del principio di non contestazione nel giudizio tributario richiede, innanzitutto, che si tenga conto della peculiare natura dello stesso. Questa Corte di legittimità ha già avuto modo di rilevare che "nel processo tributario, il principio di non contestazione, che si fonda sul carattere dispositivo del processo, trova applicazione sul piano probatorio, ma non anche su quello delle allegazioni poichè la specificità del giudizio tributario comporta che la mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente non equivale ad ammissione", Cass. Sez. V, 18.6.2014, n. 13834, orientamento confermato affermandosi che "il principio di non contestazione, di cui all'art. 115 c.p.c., comma 1, si applica anche nel processo tributario, ma, attesa ("indisponibilita" dei diritti controversi, riguarda esclusivamente i profili probatori del fatto non contestato, e semprechè il giudice, in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo, non ritenga di escluderne l'esistenza", Sez. V, 6.2.2015, n. 2196. La tesi della parte, secondo cui nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, la quale non aveva contestato, nel suo atto di costituzione proposto nel primo grado del giudizio, la domanda della BPM di conseguire la rivalutazione monetaria, sarebbe maturata la preclusione della possibilità di domandarne successivamente il rigetto in applicazione del principio di non contestazione, deve in conseguenza valutarsi infondata.

Tanto premesso, ritenuta ammissibile la domanda introdotta dall'Amministrazione finanziaria in questa sede, occorre valutare se la stessa possa ritenersi anche fondata. Occorre pertanto valutare se sia possibile proporre la questione dell'infondatezza di una domanda introdotta da controparte, per la prima volta, nel secondo grado di un giudizio tributario. Il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57 (Domande ed eccezioni nuove), del, prevede in proposito che: "1. Nel giudizio di appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Possono tuttavia essere chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata.

2. Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio". Nella controversia tributaria in materia di rimborso il contribuente assume la veste dell'attore, anche in senso sostanziale, e l'Amministrazione finanziaria la veste del convenuto. L'Ente impositore ha proposto argomenti nel presente giudizio, in grado di appello, per negare il fondamento del fatto costitutivo della pretesa azionata dal contribuente. Occorre quindi valutare se ci si trovi in presenza di un'eccezione in senso stretto o di una mera difesa, risultando condivisibile l'orientamento giurisprudenziale secondo cui il divieto di proporre nel giudizio tributario di appello nuove eccezioni riguarda solo le eccezioni in senso stretto. La teoria tradizionale afferma che, nel giudizio civile, all'attore compete provare il fatto costitutivo del diritto azionato, mentre il convenuto può resistere: contestando l'esistenza, o la validità, o l'efficacia, del fatto costitutivo invocato dall'attore, cioè proponendo c.d. mere difese (cfr. ad es.: Cass. sez. V, sent. n. 19414 del 2015, e Cass. sez. III, sent. n. 23657 del 2015), oppure impegnandosi a dimostrare la ricorrenza di un fatto estintivo (o modificativo, o impeditivo) della pretesa azionata dall'attore, proponendo pertanto delle eccezioni. Solo tra queste ultime occorre poi distinguere tra le eccezioni in senso stretto o proprie, che possono essere fatte valere solo dalla parte, e le eccezioni in senso lato o improprie, rilevabili anche d'ufficio. Nel caso in esame l'Amministrazione finanziaria ha contestato il fatto costitutivo del diritto invocato dalla contribuente, ed ha quindi proposto una mera difesa.

Può pertanto affermarsi, in proposito, il seguente principio di diritto: "In materia di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, quest'ultimo riveste la qualità di attore in senso non solo formale - come avviene invece nei giudizi di impugnazione di un atto impositivo - ma anche sostanziale, con la conseguenza che le argomentazioni mediante le quali l'Ufficio nega la sussistenza dei fatti costitutivi del diritto vantato dal contribuente hanno natura di mere difese, e come tali non sono soggette a preclusione processuale, potendo essere proposte dall'Amministrazione finanziaria anche, per la prima volta, nel giudizio tributario di appello".

Completezza suggerisce, peraltro, di ricordare che persino "il rilievo d'ufficio delle eccezioni in senso lato non è subordinato alla specifica e tempestiva allegazione della parte ... ed è ammissibile anche in appello", Cass. SU, 27.1.2016, n. 1518. Anche qualora si ritenesse di dover qualificare l'opposizione proposta per contestare il fatto costitutivo della domanda attorea come un'eccezione, e non come una mera difesa, dovrebbe confermarsi l'orientamento espresso dalle stesse Sezioni Unite della Suprema Corte secondo cui la riserva alla parte della possibilità di far valere un'eccezione, da qualificarsi pertanto come un'eccezione in senso stretto, risulta residuale e richiede un'espressa previsione di legge, poichè la regola è nel senso della rilevabilità d'ufficio (cfr. ancora, Cass. SU, 27.1.2016, n. 1518).

E' incorsa pertanto in errore la CTR nel dichiarare improponibile-inammissibile, perchè introdotta in grado d'appello, la contestazione di infondatezza della domanda di riconoscimento della rivalutazione monetaria introdotta dalla contribuente, proposta dall'Amministrazione finanziaria, ed il motivo di impugnazione proposto dall'Agenzia delle Entrate risulta pertanto fondato e deve essere accolto.

In conseguenza, il ricorso deve essere accolto, cassandosi la decisione impugnata e rinviando alla CTR della Lombardia perchè, in diversa composizione, proceda a rinnovare il giudizio, nel rispetto dei principi innanzi esposti, provvedendo anche a regolare tra le parti le spese di lite del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, cassa la decisione impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale di Milano che, in diversa composizione, provvederà alla rinnovazione del giudizio, nel rispetto dei principi innanzi esposti, e disciplinerà anche le spese di lite del presente giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, il 28 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 23 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza