Sentenza del 28/05/2019 n. 14548 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

M.S. propone ricorso, affidato a due motivi, contro l'Agenzia delle Entrate ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze per la cassazione della sentenza n. 85/01/13, pronunziata il 20.5.2013, pubblicata il. 26.6.2013 e notificata il 13.9.2013, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Liguria, riformando la sentenza di primo grado, ha rigettato la domanda di rimborso delle somme versate a titolo di IRPEF per l'anno 2001 avanzata dal contribuente con riferimento alle ritenute effettuate dal suo datore di lavoro sulle somme corrisposte al contribuente quale incentivo alle dimissioni; domanda fondata sul contrasto fra la Direttiva comunitaria 76/207 CE e la disposizione dettata dall'art. 19, comma 4 bis t.u.i.r., accertato dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in data 21.7.2005, in causa C-207/04.

Secondo la CTR, in particolare, la domanda di rimborso era tardiva, in quanto presentata soltanto in data 27.4.2009, ossia dopo la scadenza del termine di 48 mesi previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, decorrente dalla effettuazione della ritenuta, non potendo farsi coincidere il dies a quo da cui far decorrere il predetto termine decadenziale nè dalla data di pubblicazione della citata sentenza della Corte di Giustizia, ovvero della successiva ordinanza della stessa Corte in data 16.1.2008.

L'Agenzia si è costituita mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente deve essere dichiarata l'inammissibilità del ricorso nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Inveror secondo il consolidato orientamento di questa Corte, in tema di contenzioso tributario, la legittimazione "ad causam" e "ad processum" spetta esclusivamente all'Agenzia delle entrate con riferimento ai procedimenti introdotti successivamente al 1.1.2001, data in cui è divenuta operativa la sua istituzione, dovendosi, invece, considerare inammissibile la domanda azionata nei confronti del Ministero. (ex multis, Sez. 5, n. 29183 del 06/12/2017, Rv. 646519 - 02).

2. Con il primo mezzo di ricorso la difesa del contribuente censura la sentenza gravata denunciando la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, art. 19, comma 4-bis, t.u.i.r., come modificato ed applicabile alla luce della Direttiva comunitaria 76/207 CE, della sentenza della Corte di giustizia UE del 21.7.2005 nella causa C-207/04 e della successiva ordinanza del 16.1.2008 nelle cause C128/07 e C-131/07 nonchè della L. 27 luglio 2000, n. 212,

art. 10 e dell'art. 249, comma 3 (ora art. 288) TFUE, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

In tale prospettiva, si deduce che la violazione in cui la Commissione Tributaria Regionale sarebbe incorsa scaturisce dall'avere la stessa ancorato la decorrenza del termine decadenziale previsto da tale disposizione alla data del versamento indebito e non alla data (16.1.2008) della citata ordinanza o, in subordine, della richiamata sentenza (21.7.2005) della Corte di giustizia UE. Con il secondo motivo, si denuncia omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio ed omessa o insufficiente motivazione in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5 (quest'ultimo sia nella formulazione attuale sia in quella precedente).

2.1. I motivi possono essere esaminati congiuntamente, attesa la loro stretta connessione. La questione sottoposta all'esame del Collegio concerne la decorrenza del termine decadenziale previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, per l'esercizio, attraverso la presentazione di apposita istanza, del diritto al rimborso di un'imposta che sia stata dichiarata, in epoca successiva all'indebito versamento, incompatibile con il diritto comunitario da una sentenza della Corte di giustizia; in particolare, oggetto di controversia è se lo stesso decorra comunque dalla data del predetto versamento, oppure da quella in cui è intervenuta la pronuncia che ne ha sancito la contrarietà all'ordinamento comunitario.

2.2. E' opportuno richiamare, in rapida sintesi, i passaggi normativo-giurisprudenziali sottesi alla controversia:

a) l'art. 17, comma 4 bis, del t.u.i.r., comma introdotto dal D.Lgs. n. 314 del 1997, e poi riprodotto nel D.Lgs. n. 344 del 2003, art. 19, comma 4 bis, prevedeva che "per le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori che abbiano superato l'età di 50 anni se donne e di 55 anni se uomini, di cui all'art. 16 (poi 17), comma 1, lett. a), l'imposta si applica con l'aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto e delle altre indennità e somme indicate al richiamato art. 16, comma 1, lett. a)";

b) la Corte di giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza emessa il 21.7.2005 nella causa C-207/04, V., affermò che tale disposizione si poneva in contrasto con la direttiva del Consiglio 9 febbraio 1976, 76/207/CEE, relativa all'attuazione del principio della parità di trattamento fra gli uomini le donne per quanto riguarda l'accesso al lavoro, alla formazione e alla promozione professionali e le condizioni di lavoro;

c) il D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 23, convertito in L. n. 248 del 2006, abrogò l'art. 19, comma 4 bis, TUIR cit., ma dispose che tale disciplina "continua ad applicarsi con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati prima della data di entrata in vigore del presente decreto, nonchè con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati in attuazione di atti o accordi, aventi data certa, anteriori alla data di entrata in vigore del presente decreto";

d) l'Amministrazione finanziaria, con la risoluzione n. 112/E del 13.10.2006, espresse l'avviso che le istanze di rimborso proposte in base alla detta sentenza non potessero essere accolte,

argomentando che non necessariamente l'adeguamento della legislazione nazionale alla statuizione della Corte Europea si sarebbe dovuto risolvere nell'applicazione agli uomini del più favorevole limite di età di accesso al beneficio previsto per le donne (50 anni), giacchè, almeno in linea teorica, tale adeguamento si sarebbe potuto realizzare anche applicando alle donne il più sfavorevole limite di età di accesso al beneficio (55 anni) previsto per gli uomini;

e) la Corte di giustizia, nuovamente investita della questione, con ordinanza del 16.1.2008, nelle cause riunite da C-128/07 a C- 131/07, M. e aa., ha statuito che "qualora sia stata accertata una discriminazione incompatibile con il diritto comunitario, finchè non siano adottate misure volte a ripristinare la parità di trattamento, il giudice nazionale è tenuto a disapplicare qualsiasi disposizione discriminatoria, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione da parte del legislatore, e deve applicare ai componenti della categoria sfavorita lo stesso regime che viene riservato alle persone dell'altra categoria";

f) con circolare n. 62/E del 29.12.2008, l'Amministrazione ha definitivamente preso atto di quanto stabilito dalla Corte di giustizia.

2.3. Tanto premesso, la specifica questione di diritto sollevata dalla difesa del contribuente è stata risolta dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 13676/14, che ha affermato il principio secondo cui "il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, e decorrente dalla "data del versamento" o da quella in cui "la ritenuta è stata operata", opera anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione Europea da una sentenza della Corte di giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia - come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale - incontra il limite dei rapporti esauriti, ipotizzabile allorchè sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche".

Nel pervenire alla enunciazione di tale principio di diritto, la decisione citata ha approfonditamente analizzato i profili argomentativi enunciati anche dall'odierno ricorrente, affermando:

a) l'inapplicabilità dei principi stabiliti dalle Sezioni Unite (Sez. un., n. 15144 del 2011; id., n. 24413/11 e n. 17402/12 - in tema di prospective overruling, in quanto, affinchè un orientamento del giudice della nomofilachia non sia retroattivo come, invece, dovrebbe essere in forza della natura formalmente dichiarativa degli enunciati giurisprudenziali, devono ricorrere cumulativamente ben precisi presupposti, ossia che si verta in materia di mutamento della giurisprudenza su di una regola del processo; che tale mutamento sia stato imprevedibile in ragione del carattere lungamente consolidato nel tempo del pregresso indirizzo, tale, cioè, da indurre la parte a un ragionevole affidamento su di esso; che il suddetto overruling comporti un effetto preclusivo del diritto di azione o di difesa della parte (cfr. anche Cass. nn. 28967 del 2011, 6801 e 13087 del 2012, 5962 e 20172 del 2013);

b) che, anche a voler ammettere la configurabilità di un affidamento incolpevole nella legittimità - nel caso, comunitaria - della norma vigente, la tutela di una tale situazione è recessiva rispetto

al principio della certezza delle situazioni giuridiche (tanto più cogente in materia di entrate tributarie), "che riceverebbe un grave vulnus, in ragione della sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei rapporti tributari che ne deriverebbe. Spetta, in definitiva, al solo legislatore, in casi come quello in esame (così come in quello del soprayvenire di una legge retroattiva), la valutazione discrezionale, nel rispetto dei principi costituzionali coinvolti, in ordine all'eventuale introduzione di norme che prevedano termini e modalità di "riapertura" di rapporti esauriti".

2.4. D'altro canto, come espressamente richiamato da Sez. 5, 12/02/2019, n. 7390, anche la Corte di giustizia UE ha espressamente affermato che "il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro di opporre un termine nazionale di decadenza alle azioni di rimborso di tributi percepiti in violazione di disposizioni comunitarie, anche se questo Stato membro non ha ancora modificato la propria normativa interna per renderla compatibile con tali disposizioni" (sentenza 17 novembre 1998, causa C228/96 Fallimento (OMISSIS) s.r.l. c/ Amm. Finanz., pt. 45).

Tale regola, in particolare, si riconnette alla superiore esigenza di garantire la stabilità e la certezza del bilancio dello Stato, sul versante delle entrate (Cass. n. 25678 del 14/12/2016).

3. Deve, infine, aggiungersi, sempre sulla falsariga dei principi enunciati da Sez. 5, n. 7390/19, cui il Collegio intende dare continuità, che il dictum delle Sezioni Unite di questa Corte, nella richiamata sentenza n. 13676/14, non si pone in contrasto con la recente sentenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo Quinta Sezione, resa il 10 gennaio 2019 nella causa Valkova c. Bulgaria, che ha ritenuto violato il diritto fondamentale al giusto processo fissato nell'art. 6 p. 1 CEDU, sotto il profilo del diritto ad un accesso effettivo ad un organo giurisdizionale ("effective access to a court"), nel caso di una cittadina bulgara che, in una controversia ereditaria, aveva visto accolte le proprie ragioni in primo grado ed era rimasta soccombente nel giudizio di appello ed in quello di cassazione, sulla base di un revirement giurisprudenziale della disciplina in materia di successioni adottato dalla Cassazione bulgara in epoca successiva all'introduzione della lite.

3.1. In particolare, le ragioni dell'accoglimento del ricorso della cittadina bulgara da parte della Corte EDU si sono fondate sul rilievo che il mutamento di indirizzo della Corte di cassazione bulgara - la quale, con la pronuncia in data 4.2.2005, sul presupposto che non potessero considerarsi compresi fra gli "eredi legittimi" i cugini a favore dei quali il de cuius aveva in vita disposto una donazione ritenuta lesiva della quota di legittima spettante alla ricorrente, aveva sancito la conseguente inammissibilità dell'azione di riduzione da questa esercitata senza aver effettuato l'inventario dei beni ereditari entro un breve termine (tre o al massimo sei mesi) dalla notizia del decesso del de cuius - era intervenuto dopo la scadenza, nel caso di specie, dei termini per l'effettuazione dell'inventario, onde esso non solo impediva che la domanda formulata dalla ricorrente potesse essere esaminata da una Corte, ma era di ostacolo allo stesso recupero della quota di legittima.

3.2. Risulta evidente che il caso oggetto della sentenza Valkova, vertendo sull'introduzione in via interpretativa di un onere di carattere procedimentale (quale la redazione dell'inventario dei beni ereditari) e sui relativi effetti sull'azione di riduzione spettante all'erede legittimo, si differenzia sostanzialmente dalla vicenda qui in esame, riguardante un mutamento giurisprudenziale che afferisce all'interpretazione o alla caducazione di norme immediatamente

attributive di diritti, materia nella quale la Corte di Straburgo è solita affermare che i cittadini non possono vantare aspettative d'immutabilità giuridica neppure riguardo alla giurisprudenza (Corte EDU, sentenza 18/12/2008, in caso Unedic c. Francia; conf., Corte EDU, sentenza 14/01/2010, in caso Atanasovski c. Macedonia), laddove il legittimo affidamento può rilevare solo riguardo a leggi interpretative o retroattive che costituiscano ingerenza del potere legislativo nell'amministrazione della giustizia al fine d'influenzare l'esito di una controversia (Corte EDU, sentenza 1/12/2012 in caso De Rosa c. Italia; conf. sentenza 14/02/2012 in caso Arras c. Italia).

3.3. A ciò si aggiunga che, secondo la giurisprudenza della stessa Corte Europea, la materia della imposizione tributaria appartiene al cd. "nucleo duro" delle prerogative della potestà pubblica, poichè la natura autoritativa del rapporto tra il contribuente e la collettività sarebbe predominante (Corte EDU, sentenza 12/07/2001, in caso Ferrazzini c. Italia). Dunque, gli Stati godono sicuramente di vasta discrezionalità, sia pure entro i confini della riserva di legge sostanziale (Corte EDU, in caso James c. Regno Unito; conf. in caso Spack c. Rèp. Ceca) e del rispetto di taluni diritti fondamentali (Corte EDU, in caso Darby c. Svezia, sul divieto di discriminazione fiscale; conf. in caso N. K.M. c. Ungheria, in tela di abnorme prelievo fiscale a carico di dipendenti pubblici). Il che spiega l'atteggiamento restrittivo di quella Corte nel sindacare le scelte degli Stati, che non siano manifestamente prive di giustificazioni ragionevoli (Corte EDU, in caso National & provincia building society c. Regno Unito).

4. Alla stregua di tali ragioni, pertanto, il primo motivo di ricorso va rigettato in quanto infondato, avendo fatto la CTR corretta applicazione degli illustrati principi di diritto; quanto al secondo motivo, lo stesso risulta, ancor prima che infondato per le stesse ragioni, inammissibile, posto che il denunziato vizio di omesso esame circa un fatto decisivo (la sentenza della CTR è stata pubblicata il 26.6.2013, onde deve trovare applicazione ratione temporis l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come modificato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, mentre il riferimento al n. 4 della norma cit., appare incongruo), non riguarda un "fatto" storico, ma la stessa questione di diritto sottesa al primo motivo di ricorso (individuazione del dies a quo del termine di decadenza ex art. 38 cit.).

5. Il ricorso deve essere, in conclusione, nel suo complesso rigettato. Le spese del presente giudizio di legittimità, in ragione della pecùliarità delle questioni trattate e dell'intervento della pronuncia delle Sezioni Unite in data successiva a quella di proposizione del ricorso, vanno integralmente compensate tra le parti.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, il Collegio dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Rigetta il ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle entrate. Compensa fra le parti le spese dell'intero giudizio.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis,.

Così deciso in Roma, il 12 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 28 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza