Sentenza del 15/02/2019 n. 4574 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - MODALITA' DI RISCOSSIONE - VERSAMENTO DIRETTO - RIMBORSI - TERMINI Ritenuta diretta operata dalle Amministrazioni dello Stato - Rimborso - Termine di decadenza introdotta dall'art. 34 della legge n. 388 del 2000 - Entrata in vigore della norma - Esclusione.

Massima:

In tema di rimborso di imposte, il termine di decadenza di quarantotto mesi previsto per le ipotesi di ritenuta diretta operata dalle Amministrazioni dello Stato nei confronti dei propri dipendenti, introdotto (con decorrenza dall'1 gennaio 2001) dall'art. 34, comma 5, della l. n. 388 del 2000 (che ha modificato l'art. 37 del d.P.R. n. 602 del 1973), non si applica alle ipotesi in cui il prelievo illegittimo operato dallo Stato si sia verificato anteriormente all'entrata in vigore della nuova norma, e continua invece, a trovare applicazione, in tale ipotesi, il termine decennale di cui all'art. 2946 c.c., senza che abbia rilievo alcuno la circostanza che la domanda di rimborso sia successiva all'entrata in vigore della l. n. 388 del 2000.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

R.F., in servizio dal 1 agosto 1966 al 23 marzo 1988 presso gli uffici distaccati delle II.DD. di Tempio Pausania e di Salerno e, successivamente, sino al 13 ottobre 1997 presso l'ufficio delle II.DD. di Avellino, presentò, in data 5 ottobre 2006, istanza di restituzione delle imposte, a suo dire, indebitamente trattenute dalla Direzione Provinciale del Tesoro di Salerno a seguito del conguaglio operato in data 1 gennaio 1999 tra quanto percepito per il servizio prestato dal 29 giugno 1993 al 13 ottobre 1997 ed ratei arretrati del trattamento di pensione allo stesso attribuiti con decorrenza al 23 marzo 1988, a seguito del definitivo provvedimento di licenziamento con decorrenza retroattiva alla medesima data. Propose, quindi, ricorso avverso il silenzio-rifiuto conseguentemente formatosi.

L'adita Commissione Tributaria Provinciale di Salerno accolse il ricorso con decisione confermata, in esito all'appello dell'Agenzia delle Entrate, dalla Commissione Tributaria Regionale Campania, sezione di staccata di Salerno.

La Commissione Tributaria Regionale, con sentenza resa in data 26/09/2012, dichiarò l'inammissibilità dell'eccezione di decadenza dall'istanza di rimborso del contribuente in quanto proposta dall'Agenzia per la prima volta in appello; rigettò, poi, il gravame per mancanza di motivi di appello specifici e di deduzioni nuove e diverse da quelle già proposte innanzi al primo giudice.

Contro la sentenza della Commissione Tributaria Regionale l'Agenzia ha proposto ricorso per Cassazione affidato a due motivi. R. ha replicato con controricorso e ha depositato memorie ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, il ricorrente denuncia la "Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 e dell'art. 346 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 4", deducendo l'erroneità della gravata sentenza nella parte in cui ha ritenuto inammissibile l'eccezione di decadenza dell'istanza di rimborso in quanto eccezione nuova. In particolare, l'Amministrazione deduce, in diritto, che l'eccezione di decadenza è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento ed, in fatto, che il contribuente aveva presentato istanza di rimborso oltre il termine di quarantotto mesi previsti dalla legge e cioè in data 5.10.2006, rispetto alla ritenuta operata dall'Amministrazione in sede di conguaglio in data 01.01.1999.

2. Il contribuente, controricorre sostenendo la correttezza della decisione impugnata in punto d'inammissibilità, trattandosi di eccezione nuova ed in ogni caso rilevando che il rimborso richiesto non è soggetto ai termini decadenziali delle ritenute dirette di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 37, realizzando un'ipotesi di indebito o di ingiustificato arricchimento da parte dell'Amministrazione finanziaria la quale ha illegittimamente recuperato - nell'effettuare il conguaglio - imposte non percepite da esso contribuente, ipotesi per la quale il diritto ad ottenere il rimborso è soggetto all'ordinario termine prescrizionale. Nelle memorie depositate ex art. 378 c.p.c., rileva che, anche a voler ritenere applicabile l'art. 37 cit., la disposizione vigente "ratione temporis" prevedeva la prescrizione ordinaria decennale di cui all'art. 2646 c.c..

3. Il motivo è infondato e va respinto per quanto qui di seguito esposto.

4. In primo luogo, va inquadrato il regime normativo applicabile alla fattispecie in esame.

E' pacifico che in data 01/01/1999 la Direzione Provinciale del Tesoro di Salerno ha operato la ritenuta a seguito di conguaglio tra quanto percepito da R.F. per il servizio prestato dal 29 giugno 1993 al 13 ottobre 1997 ed i ratei arretrati del trattamento di pensione allo stesso attribuiti con decorrenza dal 23 marzo 1988, a seguito del definitivo provvedimento di licenziamento.

Ritiene il Collegio che tale ritenuta realizzi un'ipotesi di ritenuta diretta (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 37), in quanto, come si evince dai motivi di ricorso e dal controricorso, è stata operata

direttamente dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del proprio dipendente e non invece da un sostituto d'imposta, diverso dall'amministrazione statale, ovvero dal contribuente (cd. versamento diretto di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38).

5. La tipologia della ritenuta ed il tempo in cui la stessa è stata effettuata (cioè in data 1 gennaio 1999), esclude l'applicabilità alla fattispecie in esame del termine di decadenza di quarantotto mesi invocato dalla ricorrente (cfr. Cass., 03/11/2010, n. 22317 (Rv. 615826 - 01)).

Ed infatti, per le ritenute dirette, il termine decadenziale di 48 mesi è stato introdotto, con decorrenza dal 1 gennaio 2001, dalla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 34, comma 5, che ha modificato il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 37.

Il D.P.R n. 602 del 1973, art. 37, comma 1, nella formulazione precedente alle modifiche apportate con la L. n. 388 del 2000, subordina la proposizione dell'istanza di rimborso delle ritenute dirette operate dall'Amministrazione all'ordinario termine decennale di cui all'art. 2946 c.c..

6. Orbene, è evidente che essendo stata la ritenuta operata in data 01/01/1999, al tempo, in applicazione dei principi generali che regolano la successione e quindi l'efficacia delle leggi nel tempo (art. 11 preleggi), il regime applicabile era quello stabilito del D.P.R. cit., art. 37, non essendo ancora intervenute le modifiche apportate a tale articolo dalla L. n. 388 del 2000, art. 34, comma 5.

7. In altri termini, la domanda di rimborso della ritenuta diretta di cui al D.P.R. cit., art. 37, è soggetta al termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c. termine che, solo a seguito delle modifiche normative sopra indicate, è stato sostituito, con decorrenza dall'1 gennaio 2001, con quello di decadenza di 48 mesi.

8. Nè, nella specie, ricorre una qualche ipotesi di modifica retroattiva della norma tributaria sopravvenuta - come norme prevedenti un regime transitorio, norme d'interpretazione autentica, pronunce di accoglimento della Corte Costituzionale, decisione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea - in base alla quale ritenere applicabile il regime decadenziale di quarantotto mesi anche ai rapporti giuridici esauriti (e cioè, nella specie, a quelli sorti prima del 1 gennaio 2001).

9. L'applicazione del diritto intertemporale alla fattispecie in esame, rispecchia non solo i principi che regolano la successione delle leggi nel tempo e la loro efficacia, ma anche i principi di certezza del diritto, di affidamento, di equivalenza, di ragionevolezza e di effettività, perchè consente ad un soggetto normalmente diligente di far valere i propri diritti.

Sul punto, proprio per rimarcare la prevalenza di tali principi anche rispetto alla sopravvenienza di modifica tributaria retroattiva - che, si ripete, qui non ricorre - le S.U., nella sentenza 16/06/2014, n. 13676 (Rv. 631442-01), hanno precisato che il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi 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. Tali principi sono stati ribaditi più recentemente, anche in materia di rimborsi IVA (cfr., Cass., 21/02/2018, n. 4150 (Rv. 647158 - 02), affermandosi che i termini decadenziali in cui può essere chiesto il rimborso dell'IVA indebitamente corrisposta all'Amministrazione, trovano applicazione anche ove una norma interna sia stata dichiarata incompatibile con il diritto dell'Unione Europea, in quanto detto termine non è contrario ai principi di equivalenza e di effettività, perchè consente ad un soggetto normalmente diligente di far valere i propri diritti.

10. Nè, d'altro canto, si pone un problema di affidamento del contribuente - che confiderebbe nel trattamento più favorevole della legge successiva - posto che, stante il limite dei rapporti esauriti, nel caso in cui a un termine di prescrizione o di decadenza sia sostituito un termine più breve, come nella specie è avvenuto, il nuovo termine si applica soltanto ai diritti sorti dopo l'entrata in vigore della nuova norma (cfr. Cass., n. 22317/2010 cit., che richiama Cass., 14/7/2004, n. 13054 e Cass., 23/5/2003, n. 8146, che a loro volta richiamano la sentenza della Corte Costituzionale 22/11/2000, n. 525 nonchè quella della Corte di Giustizia CE 24/09/2002 in causa C-255/2000, Grundig Italiana s.p.a. c. Ministero delle Finanze).

11. Tuttavia, nella sentenza impugnata, la Commissione Regionale, non ha ragionato in tali termini, risolvendo la questione sull'errata qualificazione del termine quale termine di decadenza, ritenendo la relativa eccezione inammissibile, in quanto nuova.

La considerazione è errata perchè non di termine di decadenza si tratta, ma di termine di prescrizione decennale - non decorso all'atto della proposizione della domanda di rimborso - per il quale opera un regime di proponibilità della relativa eccezione diverso da quello che opera per la decadenza.

12. Ed invero, è l'eccezione di prescrizione che, in quanto eccezione in senso stretto, non rilevabile d'ufficio e soggetta al potere dispositivo della parte che intende giovarsene, non può essere proposta per la prima volta in appello (artt. 345 e 346 c.p.c.). Viceversa, l'eccezione di decadenza dell'istanza di rimborso, in quanto afferente a materia sottratta alla disponibilità delle parti, è rilevabile d'ufficio ed è sottratta al divieto delle eccezioni nuove in appello (cfr., sulla rilevabilità d'ufficio dell'eccezione di decadenza e sui limiti del giudicato interno, cfr. Cass., 10/02/2012, n.1964 (Rv. 621780-01); Cass., 05/10/2018, n. 24478 (Rv. 650741 02)).

13. Tuttavia, benchè si tratti di questione di prescrizione e non di decadenza, la declaratoria d'inammissibilità fatta dalla Commissione Regionale rimane corretta e conforme al diritto, proprio in quanto I' eccezione di prescrizione non è ammissibile per la prima volta in appello, essendo, si ripete, eccezione in senso stretto, non rilevabile d' ufficio e soggetta al potere dispositivo della parte.

14. L'esatta soluzione della controversia da parte del giudice di merito, nonostante la motivazione errata in diritto, non incide sulla cassazione della sentenza, sicchè, non essendo

necessari ulteriori accertamenti di fatto, la sentenza impugnata è suscettibile di correzione ai sensi e per gli effetti dell'art. 384 c.p.c..

E', infatti, orientamento consolidato di questa Corte che la mancanza di motivazione su questione di diritto e non di fatto deve ritenersi irrilevante ai fini della cassazione della sentenza qualora il giudice di merito sia pervenuto a un'esatta soluzione della controversia; in tal caso, cioè, " (...) la Corte di Cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonchè dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111 Cost., comma 2, ha il potere, in una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 c.p.c., di correggere la motivazione anche a fronte di un "error in procedendo", quale la motivazione omessa, mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta, anche quando si tratti dell'implicito rigetto della domanda perchè erroneamente ritenuta assorbita, sempre che si tratti di questione che non richieda ulteriori accertamenti in fatto." (cfr. Cass., Sez. U., 02/02/2017, n. 2731).

15. Per tali ragioni, il primo motivo di ricorso va respinto, limitandosi questa Corte alla correzione della sentenza impugnata che s'intende integrata con le motivazioni che precedono (paragrafi da 5 a 15).

16. Con il secondo motivo, proposto in via subordinata, la ricorrente censura la gravata sentenza per "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 342 e 53, nonchè degli artt. 112 e 132 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4", deducendone l'erroneità nella parte in cui ha omesso di pronunciare sulla domanda, espressamente proposta con specifici motivi di appello, di riforma della sentenza di prime cure. Richiama all'uopo la giurisprudenza della Corte di Cassazione di cui alla sentenza 29/11/2011 n. 25218, secondo cui l'appello può sostanziarsi anche nella prospettazione delle medesime ragioni addotte nel giudizio di primo grado purchè contenga critica adeguata e specifica alla sentenza impugnata sì da consentire di individuare l'oggetto dell'appello, e riporta in ricorso i motivi proposti in appello con stralci della motivazione del giudice di prime cure.

17. Il contribuente, controricorre sostenendo la correttezza della decisione impugnata per genericità dei motivi di appello riproducenti le difese svolte in primo grado.

18. Il secondo motivo di ricorso va accolto.

19. In primo luogo, va dato atto dell'ammissibilità di tale motivo che rettamente denuncia il vizio di omessa pronuncia delle domande proposte in appello, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4 e all'art. 112 c.p.c., e non già per omessa o insufficiente motivazione su di un punto decisivo della controversia e neppure per motivazione "per relationem" resa in modo difforme da quello consentito (cfr. Cass., 15/05/2013, n.11801 (Rv. 626729 - 01)).

20. Ciò premesso, le censure di cui ai motivi di appello richiamati in ricorso (v. pagine 8 e 9 del ricorso) messe a raffronto con la stringata motivazione della sentenza (che così afferma: "le censure dell'appellante non concretizzano la necessaria specificazione delle ragioni di fatto di diritto a sostegno della lamentata ingiustizia della sentenza appellata alla confutazione della motivazione, laddove i giudici di primo grado hanno espresso il proprio convincimento sulla

valutazione degli atti e documenti versati in giudizio con motivazione sufficiente e corretta che questo collegio condivide."), evidenziano, in maniera lapalissiana, come sia stato del tutto omesso l'esame della domanda di appello, mancando qualsiasi esposizione dei motivi di diritto e di fatto sui quali si è basata la decisione di rigetto.

La motivazione della sentenza impugnata si è limitata a rilevare la genericità dei motivi di appello, senza tuttavia esaminare le singole censure, senza valutarle in raffronto alle circostanze di fatto emerse in causa e senza, vieppiù, valutarle in relazione alle motivazioni del primo giudice. Ciò, nonostante l'oggetto del giudizio riguardi una complessa questione giuridica ed un articolato accertamento contabile relativo ad un rapporto di dare avere tra emolumenti percepiti dal lavoratore per il servizio prestato e ratei arretrati del trattamento di pensione e conguagli operati dal datore di lavoro, nell'ambito di un rapporto di lavoro caratterizzato da vicende anomale quali la sospensione dal servizio, la riammissione in servizio e la destituzione con decorrenza retroattiva alla data di inizio di un procedimento disciplinare.

21. La questione controversa tra le parti, se cioè vi fosse stato o no pagamento d' indebito da parte del contribuente - e la valutazione contabile che ne conseguiva - non è stata presa in debita considerazione dalla motivazione della sentenza impugnata che, omettendo di pronunciarsi sulle doglianze proposte, si è limitata a dichiarare l'infondatezza dell'appello per genericità dei motivi e per un' apodittica quanto insignificante condivisione della decisione dei primi giudici, così contravvenendo al prioritario dovere del giudice di pronunciarsi, in diritto, su tutta la domanda proposta di cui all'art. 112 c.p.c..

22. Peraltro, come da orientamento di questa Corte cui si dà seguito, in tema di specificità dei motivi di appello, non bisogna soffermarsi al mero riscontro formale della prospettazione delle medesime ragioni addotte nel giudizio di primo grado, ma occorre verificare il contenuto intrinseco in cui tali ragioni vengono prospettate in sede di gravame al fine di consentire di percepire l'oggetto delle censure alla sentenza appellata; è stato perciò affermato che in tema di contenzioso tributario, fermo il carattere devolutivo pieno dell'appello, l'atto di appello può sostanziarsi anche nella prospettazione delle medesime ragioni addotte nel giudizio di primo grado sempre che - come nel caso è avvenuto - contenga critica specifica ed adeguata alla sentenza impugnata, sì da consentire di individuare l'oggetto del gravame in riferimento alle statuizioni adottate da primo giudice (cfr. Cass., 12/02/16, n. 2814 (Rv.63551-01), Cass., 29/11/2011, n. 25218 (Rv. 62054 -01)).

Nella specie, i motivi di gravame proposti (pagine 8 e 9 del ricorso), contrariamente a quanto ritenuto dalla Commissione Tributaria Regionale, si caratterizzano per adeguatezza e specificità, tanto da poter consentire al giudice di appello di percepire il contenuto delle relative doglianze e, conseguentemente, di poter motivare le ragioni logiche e giuridiche che lo hanno determinato alla pronuncia di rigetto.

23. Per tutte le ragioni esposte, sussiste dunque il dedotto vizio di nullità della sentenza per omessa motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 (cfr. Cass., 10/08/2017, n. 19956 (Rv. 645670 - 01).

24. All'accoglimento del secondo motivo, segue la cassazione della gravata sentenza con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Campania che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo di ricorso; rigetta il primo motivo di ricorso; cassa la sentenza in relazione al motivo accolto; rinvia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Campania, sezione Salerno, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 15 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 15 febbraio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza