Sentenza del 03/07/2023 n. 18759 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: la Banca Popolare di Milano s.c. a r.l. (ora Banco BPM s.p.a.) aveva proposto ricorso avverso il silenzio rifiuto dell'Agenzia delle Entrate sulla istanza con la quale il suddetto istituto di credito aveva richiesto il rimborso del credito Irpeg indicato nella dichiarazione Unica 2004 oltre che la rivalutazione monetaria ed il pagamento degli interessi di legge sugli importi annualmente rivalutati; la Commissione tributaria provinciale di Milano, preso atto della circostanza che l'amministrazione finanziaria aveva rimborsato il credito unitamente agli interessi, aveva rigettato il ricorso, escludendo la giurisdizione del giudice tributario sulla questione relativa alla rivalutazione monetaria; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: l'amministrazione finanziaria aveva correttamente liquidato in favore della società gli interessi secondo quanto previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 44 bis, comma 1 ; con riferimento alla questione del diritto alla rivalutazione monetaria e ai relativi interessi, mancava nel caso di specie la prova dell'effetto danno subito, non essendo a tal fine sufficiente l'allegazione della propria qualità di imprenditore e la deduzione del fenomeno inflattivo come fatto notorio.

La società ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a quattro motivi di ricorso e illustrato con successiva memoria, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

Motivi della decisione

Per ragioni di priorità logico-sistematica si ritiene necessario esaminare in primo luogo il quarto motivo di ricorso con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per avere reso una motivazione apparente sia sulla questione dei criteri di calcolo degli interessi che del diritto alla svalutazione monetaria.

Il motivo è infondato.

Con riferimento al primo profilo, la questione relativa al corretto calcolo degli interessi è stata risolta dal giudice del gravame ponendo l'attenzione, in sede di svolgimento del processo, sulla circostanza che gli interessi erano relativi al rimborso del credito Irpeg indicato nel quadro RX della dichiarazione e da tale circostanza ha poi fatto derivare la considerazione, di cui in motivazione, che era corretta l'applicazione di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 44 bis , dovendosi

quindi escludere dal conteggio il semestre in cui l'ordinativo era emesso. L'applicazione, quindi, della suddetta previsione normativa è stata fatta discendere dal fatto accertato della derivazione del rimborso da quanto dichiarato dalla contribuente nella dichiarazione dei redditi. Con riferimento, poi, alla questione del danno da svalutazione monetaria, il ragionamento del giudice del gravame si fonda, in sostanza, sulla mancanza di prova del danno subito, non potendo, questo, basarsi unicamente sul fenomeno inflattivo e sulla qualità di imprenditore della società, rendendo, in tal modo, evidente, anche in questo caso, il percorso logico seguito.

Tornando quindi ad esaminare i restanti motivi di ricorso secondo l'ordine proposto dalla ricorrente, va evidenziato che, con il primo motivo di ricorso, si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 38 , 42 e 44 , e per falsa applicazione degli artt. 42 bis e 44 bis, del medesimo Decreto.

In particolare, evidenzia parte ricorrente che il giudice del gravame, ai fini della corretta determinazione degli interessi dovuti sulle somme chieste al rimborso, ha erroneamente ritenuto che alla fattispecie dovesse applicarsi il criterio di computo di cui all'art. 44 bis, D.P.R., meno favorevole alla società, piuttosto che quello di cui all'art. 44.

Evidenzia, a tal proposito, che il rimborso del credito di imposta esposto nella dichiarazione dei redditi era stato corrisposto solo in pendenza di giudizio, il che dovrebbe indurre a ritenere che, nella fattispecie, lo stesso era stato erogato sulla base delle norme procedimentali di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, comma 1 , e art. 42, relativi ai rimborsi di versamenti diretti e non, quindi, secondo la diversa procedura di cui all'art. 42 bis, che ha riguardo alla esecuzione dei rimborsi d'ufficio tramite procedura automatizzata e che si differenzia dalla prima per l'iniziativa (officiosa), per la tempistica (un anno) e per la forma (collettiva), caratteristiche mancanti nel caso di specie.

Il motivo è infondato.

Si legge in sentenza che parte ricorrente aveva chiesto il rimborso del credito Irpeg indicato nel quadro RX della dichiarazione Unica 2004; la stessa ricorrente evidenzia di avere presentato la dichiarazione dei redditi per il suddetto periodo di imposta richiedendo il rimborso di una quota del credito Irpeg maturato.

Il suddetto credito, dunque, derivava da quanto esposto nella dichiarazione.

Si innesta, in questo ambito, la questione della disciplina normativa da applicare ai fini del corretto calcolo degli interessi dovuti.

Il legislatore nazionale ha ritenuto di dovere differenziare, quanto al conteggio degli interessi, tra quelli dovuti per ritardato rimborso delle imposte pagate (art. 44) e quelli dovuti per rimborsi eseguiti mediante la procedura automatizzata (art. 44 bis).

Nel primo caso, viene riconosciuto il diritto, per la maggior somma effettivamente pagata, al pagamento degli interessi per ognuno dei semestri interi, escluso il primo, compresi tra la data del versamento o della scadenza dell'ultima rata del ruolo in cui è stata iscritta la maggiore imposta e la data dell'ordinativo emesso dall'intendente di finanza o dell'elenco di rimborso.

Nel secondo caso, l'interesse è dovuto con decorrenza dal secondo semestre solare successivo alla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione fino alla data di emissione dell'ordinativo diretto collettivo di pagamento concernente il rimborso d'imposta, escludendo dal computo anche il semestre in cui tale ordinativo è emesso.

Diversamente da quanto ritenuto dalla ricorrente, la diversità tra le due previsioni normative in esame non è basata unicamente sui criteri da essa indicati (iniziativa, tempistica di assolvimento e forma di liquidazione), ma sulla diversità sostanziale delle ragioni per le quali viene chiesto il rimborso.

Invero, la diversità dei criteri di calcolo degli interessi trova giustificazione nelle ragioni fondanti il diritto al rimborso ed è da queste che, conseguentemente, il legislatore ha ritenuto di dovere strutturare in senso sostanzialmente diverso il diritto del contribuente alla corresponsione degli interessi.

La fattispecie di cui all'art. 44 cit., trova ragion d'essere nella circostanza che il contribuente ha versato importi non dovuti, ed è, infatti, correlata alla previsione di cui all'art. 38, mediante il richiamo contenuto nel comma 7 del suddetto articolo, laddove prevede che: "Se i rimborsi non sono effettuati entro il termine di cui al comma precedente, sulle somme rimborsate si applicano gli interessi nella misura prevista dall'art. 44, comma 1".

La fattispecie di cui all'art. 44 bis, cit., invece, ha riguardo alla esecuzione dei rimborsi emergenti dalla liquidazione delle imposte effettuata a norma del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis , il che postula, dunque, che dalla dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente non sia stato evidenziato un versamento non dovuto ma un credito di imposta che prevale sulle somme versate e di cui, quindi, si chiede il rimborso, come espressamente previsto dell'art. 42 bis, comma 1 cit., che dispone che la procedura automatizzata si attiva quando sussistono rimborsi per importi, di cui all'art. 38, comma 5, e art. 41, comma 2, emergenti a seguito della liquidazione delle imposte.

In questo caso, del citato art. 42 bis, comma 3, prevede che gli interessi sono corrisposti a norma del successivo art. 44 bis.

La circostanza, dunque, evidenziata dalla ricorrente, che il rimborso sarebbe stato erogato a distanza di sei anni (non entro l'anno previsto dall'art. 42 bis) e non mediante ordinativi collettivi, ma mediante singolo ordinativo emesso ad hoc, e che era stato comunicato l'ordine di accreditamento, previsto dall'art. 42, cit., attiene unicamente al percorso procedimentale seguito dall'amministrazione finanziaria che, tuttavia, non può avere rilevanza incidente sulla delimitazione dei presupposti che presiedono, a monte, sui criteri da seguire per la corretta determinazione della misura del tasso degli interessi da applicare.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell'art. 1224 c.c. , comma 2.

Evidenzia parte ricorrente che non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto non applicabile al caso di specie il diritto al risarcimento del maggior danno da svalutazione

monetaria.

In particolare, evidenzia che il giudice del gravame ha fatto leva sulla considerazione della natura speciale della fattispecie tributaria per ritenere che la previsione di cui all'art. 1224 c.c. , comma 2, doveva essere interpretata restrittivamente, posto che, invece, il suddetto profilo di specialità non può avere alcuna rilevanza ai fini della risarcibilità del maggior danno da svalutazione monetaria in quanto, in tal caso, l'importo richiesto a debito ha perso la sua qualificazione di tributo per divenire una mera somma di danaro che il percettore non aveva diritto di acquisire, come qualsiasi altra somma che un qualsiasi creditore riscuote indebitamente da un qualsiasi altro debitore; analoghe considerazioni, poi, vengono espresse con riferimento alla natura qualificata dei soggetti coinvolti, atteso che l'obbligazione avente ad oggetto la restituzione di quanto indebitamente pagato a titolo di tributo non è una obbligazione di diritto pubblico, ma trova il suo presupposto nella disciplina civilistica di restituzione dell'indebito, nonchè in relazione alla peculiarità dei presupposti del rapporto, poichè l'obbligazione in esame sorge dall'esecuzione, ad opera di un soggetto privato, di un pagamento in tutto o in parte privo di titolo.

In altri termini, parte ricorrente prospetta che il diritto alla restituzione di somme indebitamente corrisposte dal contribuente è del tutto autonoma da quella tributaria, senza alcuna differenziazione rispetto a qualunque altra obbligazione restitutoria. Il motivo è fondato.

Ai fini della definizione della presente controversia va compiuta una premessa di ordine generale.

Questa Corte è intervenuta di recente (Cass. Sez. Un., 21 dicembre 2022, n. 37445) sulla questione della giurisdizione del giudice ordinario quando sia stata autonomamente proposta dal contribuente una domanda di risarcimento del danno da svalutazione monetaria conseguente al ritardo nel pagamento di un rimborso.

In particolare, con la suddetta pronuncia si è ritenuto che spetti alla giurisdizione del giudice ordinario la controversia relativa alla domanda di maggior danno avanzata ai sensi dell'art. 1224 c.c. , comma 2, in via autonoma dal contribuente in caso di ritardato adempimento spontaneo di un rimborso tributario e/o di un credito d'imposta.

Si è evidenziato che, una volta spontaneamente adempiuta la prestazione connessa alla richiesta di credito d'imposta da parte dell'amministrazione, non esiste, a monte, alcuna lite che possa essere considerata attratta dalla giurisdizione del giudice tributario e capace, dunque, di determinare il trascinamento innanzi a quel giudice della controversia relativa al maggior danno da svalutazione monetaria quale "accessorio" della pretesa principale. Pertanto, mancando a monte la lite tributaria, come era pacifico nel caso di specie nel quale il contribuente aveva già ricevuto il pagamento del credito d'imposta sia pure in ritardo, non può ipotizzarsi esistente una controversia "accessoria" all'atto tributario nè tanto meno al rapporto tributario, essendosi piuttosto in presenza di una lite nella quale si discute unicamente di un'obbligazione risarcitoria necessariamente riservata alla cognizione del giudice ordinario.

Due sono quindi i profili che, dall'esame della suddetta pronuncia, devono essere posti in evidenzia.

In primo luogo, l'attrazione alla giurisdizione tributaria della domanda di risarcimento del danno da svalutazione monetaria trova giustificazione nella necessità di assicurare la concentrazione della tutela giurisdizionale, sicchè è dinanzi al giudice tributario presso il quale è stata prospettata la questione del diritto alla restituzione dell'importo non dovuto che devono essere esaminate anche le questioni consequenziali, quale quella del maggior danno subito.

In secondo luogo, la suddetta attrazione non immuta la natura di obbligazione civilista della restituzione dell'indebito, sicchè è in relazione alla disciplina ed alla struttura propria di essa che devono essere valutati e considerati i presupposti applicativi per il riconoscimento del diritto al maggior danno da svalutazione monetaria.

Tali considerazioni, pertanto, inducono a ritenere estensibile anche alla materia in esame, relativa alla domanda di risarcimento del danno da svalutazione monetaria in caso di tardivo rimborso di un credito di imposta, i principi di fondo espressi da questa Corte con la pronuncia 16 luglio 2008, n. 19499, ma interpretati in stretta correlazione con quanto statuito da questa Corte con la pronuncia 31 luglio 2007, n. 16871.

La prima pronuncia, invero, ha inteso definire quali siano, in termini generali, gli oneri di prova spettanti al creditore nel caso di ritardata restituzione di importi di somme di danaro in suo favore e, in particolare, si è ritenuto che: a) nelle obbligazioni pecuniarie, in difetto di discipline particolari dettate da norme speciali, il maggior danno di cui all'art. 1224 c.c. , comma 2, (rispetto a quello già coperto dagli interessi legali moratori non convenzionali che siano comunque dovuti) è in via generale riconoscibile in via presuntiva, per qualunque creditore che ne domandi il risarcimento, nella eventuale differenza, a decorrere dalla data di insorgenza della mora, tra il tasso del rendimento medio annuo netto dei titoli di Stato di durata non superiore a dodici mesi ed il saggio degli interessi legali determinato per ogni anno ai sensi dell'art. 1284 c.c. , comma 1; b) è fatta salva la possibilità del debitore di provare che il creditore non ha subito un maggior danno o che lo ha subito in misura inferiore a quella differenza, in relazione al meno remunerativo uso che avrebbe fatto della somma dovuta se gli fosse stata tempestivamente versata; c) il creditore che domandi a titolo di maggior danno una somma superiore a quella differenza è tenuto ad offrire la prova del danno effettivamente subito, quand'anche sia un imprenditore, mediante la produzione di idonea e completa documentazione, e ciò sia che faccia riferimento al tasso dell'interesse corrisposto per il ricorso al credito bancario sia che invochi come parametro l'utilità marginale netta dei propri investimenti; d) in entrambi i casi la prova potrà dirsi raggiunta per l'imprenditore solo se, in relazione alle dimensioni dell'impresa ed all'entità del credito, sia presumibile, nel primo caso, che il ricorso o il maggior ricorso al credito bancario abbia effettivamente costituito conseguenza dell'inadempimento, ovvero che l'adempimento tempestivo si sarebbe risolto nella totale o parziale estinzione del debito contratto verso le banche; e, nel secondo, che la somma sarebbe stata impiegata utilmente nell'impresa.

E tuttavia, come già anticipato, con la precedente pronuncia di questa Corte con la pronuncia 31 luglio 2007, n. 16871 si è specificamente presa in considerazione la questione dei limiti entro i

quali il contribuente può far valere la domanda di rimborso in materia tributaria.

Le due pronunce, preme precisare, non sono incompatibili fra di loro, ma alle stesse va data una lettura coordinata.

Con la pronuncia n. 16871/2007 si è dato atto della specialità della materia tributaria in tema di rimborsi e si è precisato che: "Una maggiore attenzione in proposito è imposta per la valutazione di quelle peculiari obbligazioni pecuniarie costituite dai crediti di imposta per i quali sono inapplicabili le disposizioni di cui all'art. 1224 c.c. , comma 1, e art. 1284 c.c. , essendo la disciplina dei relativi interessi moratori regolata da norme speciali, giustificate dalle particolari natura del credito, qualità dei soggetti e presupposti del rapporto, nel caso dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 44 , applicabile a tutte le ipotesi in cui siano dovuti dall'amministrazione finanziaria interessi in dipendenza di un rapporto giuridico tributario, le quali, prevalendo in ragione del principio di specialità sulla regola civilistica, la assorbono ed integralmente la sostituiscono".

In sostanza, proprio l'esistenza di una disciplina speciale in materia di interessi moratori nell'ambito tributario, esclude che si possa dare applicazione all'art. 1224 c.c. , comma 1, ed all'art. 1284 c.c..

I principi espressi dalla suddetta pronuncia vanno adeguati a quanto, successivamente, precisato con la pronuncia 16 luglio 2008, n. 19499, che ha un contenuto generale per tutte le obbligazioni pecuniarie.

Pertanto, la particolarità dell'obbligazione tributaria implica che il maggior danno di cui all'art. 1224 c.c. , comma 2 (rispetto a quello già coperto dagli interessi legali moratori non convenzionali che siano comunque dovuti) è in via generale riconoscibile in via presuntiva, anche per il creditore che ne domandi il risarcimento, nella eventuale differenza, a decorrere dalla data di insorgenza della mora, tra il tasso del rendimento medio annuo netto dei titoli di Stato di durata non superiore a dodici mesi ed il saggio degli interessi legali determinato per ogni anno ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 44 .

Pertanto, la pronuncia del giudice del gravame, che ha applicato in termini rigorosi la previsione di cui all'art. 1224 c.c. , senza valutare, invece, se la domanda di risarcimento del danno da svalutazione potesse anche solo presuntivamente rientrare nei limiti sopra delineati, è da ritenersi viziata per violazione di legge.

Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5), per omesso esame circa un fatto controverso per non avere considerato che la società aveva dato prova del maggior danno subito dalla svalutazione, in particolare: nella necessità che la capogruppo e consolidante banca Popolare di Milano si era trovata nella necessità di sottoscrivere i (Omissis) al 7,5% e che concedeva normalmente e notoriamente finanziamenti a privati al tasso del rendimento minimo medio del 4,5%.

Il motivo è fondato.

Il giudice del gravame, nel definire la questione del diritto al risarcimento del danno da svalutazione monetaria ha unicamente fatto riferimento alla mera non rilevanza della qualità di

imprenditore della società ed al fenomeno inflattivo, senza, tuttavia, esaminare nello specifico le allegazioni della stessa in ordine alla prova del maggior danno subito.

In conclusione, sono fondati il secondo e terzo motivo, infondati il primo ed il quarto, con conseguente cassazione della sentenza per i motivi accolti e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il secondo e terzo motivo, infondati il primo ed il quarto, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza