

Sentenza del 06/06/2024 n. 15917 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Nel 1989 la Banca di Credito di S S.p.A, presentava la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 1988 evidenziando un credito Irpeg di Lire. 587.918.000 (doc. n. 3 allegato al ricorso di primo grado). Nel 1994 la Società di Banche Siciliane Spa (nuova denominazione nel frattempo assunta dalla Banca di Credito di San Giuliano Spa) formulava domanda di estinzione del suddetto credito mediante assegnazione di titoli di Stato. Nel 1996 venivano assegnati alla Società di Banche Siciliane Spa titoli di Stato per un valore complessivo di Lire. 470.334.000, corrispondente ad una parte soltanto del credito. Nel 2005 la Banca Intesa Spa, in qualità di incorporante della SO.BA.SI Spa, sollecitava l'Agenzia delle Entrate alla restituzione della residua parte del credito pari ad euro 60.727,07 (ovvero alla differenza tra Lire. 587.918.000 e Lire. 470.334.000) con aggiunta dei relativi interessi. L'Agenzia delle entrate rispondeva all'istanza demandando all'ente subordinato (Ufficio di Caltagirone) il compito di "relazionare la parte interessata e la scrivente in merito alle determinazioni assunte" (cfr. doc. n. 7 allegato al ricorso di primo grado). Nessuna relazione veniva tuttavia inviata dall'Ufficio alla contribuente. Nel 2018 la Intesa San paolo Spa, in qualità di incorporante di Banca Intesa Spa, decideva pertanto di inoltrare all'Agenzia delle Entrate un nuovo sollecito di rimborso del residuo credito Irpeg pari ad euro 60.727,07 con i relativi interessi maturati e maturandi. L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di C, senza contestare nel merito l'esistenza del credito della contribuente, emetteva un provvedimento di diniego sorretto dalla seguente motivazione: "Prescrizione del diritto al rimborso per il decorso del termine decennale previsto dall' art. 2946 del c.c., in assenza di atti interruttivi. Al riguardo, si aggiunge che la deroga alla prescrizione prevista dall' art. 2 , comma 58 della legge n.350/2003 , non si rende applicabile per la prescrizione maturata successivamente all'entrata in vigore della stessa legge" (doc. n. 1 già allegato nel giudizio di primo grado con il medesimo numero d'ordine). Avverso tale provvedimento Intesa San paolo Spa proponeva ricorso, eccepandone l'illegittimità: a) per erronea interpretazione dell' art. 2 , comma 58, della legge n. 350/2003 , dovendo intendersi che la norma fosse applicabile anche alle prescrizioni maturate successivamente alla sua entrata in vigore; b) per violazione della disciplina dettata, in punto di conclusione dei procedimenti amministrativi, dall' art. 2 della legge n. 241/1990 ; c) per lesione del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede enunciato dall' art. 10 della legge n. 212/2000 . Con sentenza n. 7225 del 12 luglio 2019 la Commissione Tributaria Provinciale di Catania annullava parzialmente il provvedimento di diniego, riconoscendo il diritto della società al pieno rimborso del credito, ma limitando la liquidazione degli interessi a quelli maturati dopo la notifica del ricorso (anziché dalla presentazione dell'originaria dichiarazione).

In particolare, il collegio di primo grado statuiva che: - "è fatto divieto all'Agenzia delle Entrate eccepire la prescrizione in presenza di crediti Irpef o Irpeg derivanti da dichiarazioni presentate sino al 30 giugno 1997"; - "nel caso di specie, ricorrono entrambi i presupposti richiamati dall' art. 2 comma 58 della legge n. 350/03 (presentazione della dichiarazione entro il 30 giugno 1997 con credito Irpeg chiesto a rimborso)"; - spettano gli "interessi legali..., dalla data di notifica del ricorso interruttivo, fino alla data di effettivo soddisfo stante che non competono gli interessi, ex art. 1 comma 139 della legge n. 244/07 ". Le parti proponevano appello avverso i capi di rispettiva soccombenza. Nell'atto di gravame dell'Agenzia delle Entrate l'unica censura riguardava il supposto carattere non precettivo, ma di "mera sollecitazione non vincolante", da attribuire all' art. 2 , comma 58, della legge n. 350/2003 . Non veniva quindi riproposta la tesi, alla base del provvedimento di diniego, relativa alla distinzione tra prescrizioni maturate anteriormente e prescrizioni maturate successivamente all'entrata in vigore dell' art. 2 , comma 58, della legge n. 350/2003 . Con sentenza n. 388 del 13 gennaio 2023 la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, in accoglimento dell'appello dell'Agenzia, riteneva il credito "prescritto non avendo la ricorrente azionato la pretesa nei dieci anni dalla richiesta di rimborso". Il collegio giudicante dichiarava inoltre "non dovuti gli interessi pretesi dall'appello dell'Intesa San Paolo che rigetta e ritiene infondato".

Pertanto, la contribuente ha proposto ricorso in cassazione basato su tre motivi, cui resiste l'Agenzia a mezzo di controricorso. La contribuente ha altresì depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si deduce "Violazione dell' art. 2 , comma 58, della legge 24 dicembre 2003, n.350 , in relazione all' art. 360 , n.3, C.P.C.". Il collegio di secondo grado ha erroneamente ritenuto che l'Agenzia delle Entrate avesse la facoltà di eccepire la prescrizione.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia ha disposto la convalida del provvedimento di diniego ritenendo che il credito si fosse prescritto perché la società non aveva "azonato la pretesa nei dieci anni dalla richiesta di rimborso". Stabiliva tuttavia il comma 58 dell' art. 2 della legge 24 dicembre 2003, n. 350 , che "l'Agenzia delle entrate provvede alla erogazione delle eccedenze di Irpef e Irpeg dovute in base alle dichiarazioni dei redditi presentate fino al 30 giugno 1997, senza far valere la eventuale prescrizione del diritto dei contribuenti". Il collegio di secondo grado, lungi dal confrontarsi con un precetto dal contenuto tanto chiaro, si è limitato a citare il passo di una pronuncia di codesta Ecc. ma Corte nella quale si asseriva, peraltro in via incidentale, che la norma contenesse un mero invito. In realtà, il tenore letterale della disposizione non offre alcun appiglio per sostenere che l'astensione dalla formulazione della eccezione di prescrizione costituisca una facoltà anziché un obbligo. Nel comma non si rinviene, ad esempio, la locuzione 'si raccomanda' che abbiamo visto più volte utilizzata nei decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri in materia di misure urgenti per il contenimento e la gestione della emergenza epidemiologica da COVID 19. Né si ritrovano altre analoghe espressioni dalle quali possa desumersi che la condotta dettata dalla norma per l'Agenzia delle Entrate non sia obbligatoria ma meramente facoltativa. La formulazione della norma (con il soggetto seguito dal verbo nel modo indicativo) è infatti la medesima che il legislatore utilizza ogniqualvolta stabilisce un obbligo, vale a dire ogniqualvolta designa una condotta che il destinatario del precetto è tenuto ad osservare. Si prenda ad esempio la legge 7 agosto 1990, n. 241 . L'art. 8, intitolato "Modalità e contenuti della comunicazione di avvio del procedimento",

prescrive che "l'amministrazione provvede a dare notizia dell'avvio del procedimento mediante comunicazione personale". L'enunciato normativo ricalca nella forma lo stesso schema espressivo del più volte menzionato comma 58. Il collegio di secondo grado si è richiamato ad una pronuncia di codesta Ecc. ma Corte resa a sezioni unite, ma, per quanto possa essere stato infelice all'interno di tale pronuncia (Cass. 2687/2007) l'utilizzo del termine 'invito', veniva nella stessa espressamente precisato che spettava "alla Amministrazione non proporre in giudizio la eccezione di prescrizione (forse anche abbandonarla in caso di controversia già in atto)". Il collegio di secondo grado non sembra aver pienamente colto il contenuto della pronuncia di codesta Ecc. ma Corte, perché ha ritenuto che la condotta dell'Agenzia delle Entrate fosse legittima, nonostante la palese contrarietà ad una norma di legge. Si rendono allora opportune le seguenti considerazioni. La questione al centro della presente causa non è e non può essere quella della legittimità o illegittimità della condotta dell'Agenzia delle Entrate. Che si tratti di condotta illegittima è incontrovertibile, atteso che nella legge era previsto che l'Agenzia provvedesse alla erogazione del rimborso senza far valere la prescrizione del credito, mentre nel caso di specie l'Agenzia non ha provveduto alla erogazione del rimborso facendo valere proprio la prescrizione del credito. È persino superfluo discutere, al di là dei profili di oziosità della questione, se quello fissato dalla legge fosse un obbligo o un invito. Obbligo o invito che fosse, la condotta dell'Agenzia delle Entrate - Ufficio di C sarebbe comunque illegittima, perché in aperto contrasto con quanto espressamente previsto dalla legge. La questione sulla quale si può tutt'al più dibattere è se l'illegittimità possa macchiare la sola condotta e lasciare salvo ed integro l'atto, ovvero se il vizio della condotta infici e travolga anche l'atto. Sia chiaro, però, che ove anche si accedesse alla prima ipotesi, le conseguenze non potrebbero arrestarsi ai profili disciplinari afferenti al comportamento del singolo funzionario. L'illegittimità della condotta, avendo procurato un nocumento al cittadino, rileverebbe anche e innanzitutto sul piano della responsabilità aquilana per danno ingiusto (contra ius). In altre parole, l'opinione di chi scrive è che la questione relativa ai riflessi della illegittimità della condotta debba essere risolta nel senso della loro estensione al provvedimento amministrativo. Diversamente opinando, si rischierebbe di legittimare l'adozione, in risposta a identiche istanze presentate dai cittadini, di opposti provvedimenti da parte di questa o di quella diramazione territoriale dell'Agenzia delle Entrate. Legittimi finirebbero per essere tanto il provvedimento di accoglimento da parte dell'Ufficio di A, quanto il provvedimento di rigetto da parte dell'Ufficio di V (la scelta delle città è puramente casuale:

sono la prima e l'ultima nell'ordine alfabetico delle province italiane). Ne soffrirebbero evidentemente i principi di uguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge e di parità di trattamento degli stessi cittadini da parte della pubblica amministrazione. Ma anche nell'ipotesi in cui si ritenesse che l'illegittimità della condotta possa coabitare con la legittimità dell'atto, le conclusioni dei giudici di secondo grado appaiono a dir poco sbrigative sul piano delle conseguenze dell'illecito comunque commesso. La pubblica amministrazione è espressione del potere esecutivo la cui funzione è quella di assicurare che le norme emanate dal potere legislativo vengano applicate (e non disapplicate). Anche da questo punto di vista appare quindi di scarso rilievo la qualificazione dei precetti normativi come obblighi o come inviti perché il potere esecutivo non potrebbe che essere esercitato nel senso di dare piena attuazione tanto agli uni, quanto agli altri. Una pubblica amministrazione che non desse attuazione ad un invito

del legislatore, ancor più ove si trattasse di un invito ad essa rivolto, tradirebbe la sua funzione e finirebbe quindi per tradire se stessa. Tutti i cittadini, non solo quello che ha presentato l'istanza, subirebbero una lesione dalla condotta di una pubblica amministrazione che, anziché applicare, disapplicasse una norma dello Stato. E questo vale per qualsiasi norma dello Stato. Ne consegue che anche nella denegata ipotesi di ritenuta legittimità dell'atto la responsabilità della pubblica amministrazione non potrebbe esaurirsi nei soli rapporti interni, ma rilevarebbe anche nei rapporti esterni con il sorgere di una obbligazione di risarcimento dei danni cagionati ai cittadini. Si segnala ad ogni buon conto che con la recente ordinanza n. 8475 del 24 marzo 2023, pronunciata nell'ambito di un analogo procedimento, la Sezione Tributaria della Ecc. ma Corte adita ha trasmesso gli atti alla Prima Presidente per una valutazione in merito alla opportunità di rimettere la causa alle Sezioni Unite ai fini di un "intervento nomofilattico chiarificatore sulla specifica questione della valenza precettiva o meno della L. 24 dicembre 2003, n. 350 , art. 2 , comma 58". In particolare, nell'ordinanza viene ricordato che: - "fin dai lavori preparatori la disposizione in esame appare finalizzata a tutelare l'affidamento del contribuente sulla correttezza e tempestività dell'amministrazione tributaria nell'effettuare la restituzione dell'imposta corrisposta in eccedenza e, dunque, oltre i limiti delineati dal principio di capacità contributiva di cui alla Cost., art. 53 "; "si tratta di un interesse del contribuente, la cui tutela è sicuramente coerente con i principi generali dell'ordinamento giuridico, in particolare con il principio di capacità contributiva e di buon andamento della pubblica amministrazione sancito dalla Cost., art. 97 , di cui la mancata restituzione delle somme non dovute costituisce una palese violazione";

- "non sembra potersi escludere, quindi, che l'art. 2 in oggetto, il cui ambito di applicazione è circoscritto alle istanze di rimborso delle eccedenze Irpef ed Irpeg dovute in base alle dichiarazioni dei redditi presentate fino al 30 giugno 1997, abbia una portata precettiva, vincolante per l'amministrazione, e contenga una norma di carattere eccezionale, derogatoria della disciplina generale". In via principale si chiede pertanto a codesta Ecc. ma Corte di voler disporre l'annullamento della sentenza di secondo grado in quanto fondata sull'erroneo presupposto che l'Agenzia delle Entrate avesse la facoltà di eccepire la prescrizione. Sulla questione di legittimità costituzionale dell' art. 2 , comma 58, della legge 24 dicembre 2003, n.350 , ove interpretato secondo l'accezione proposta dalla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia Sia in primo, sia in secondo grado l'odierna ricorrente aveva evidenziato nei propri atti difensivi che l' art. 2 , comma 58, della legge 350/2003 era stato sottoposto nel 2013 ad un vaglio di legittimità costituzionale. La questione era stata sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano che aveva ipotizzato una pluralità di violazioni ed in particolare aveva paventato che la norma ledesse il "principio di uguaglianza fra le parti del processo, vietando solo all'amministrazione finanziaria di esercitare una facoltà prevista in generale dall'ordinamento processuale". Con ordinanza n. 112 del 29 maggio 2013 la Corte Costituzionale aveva rigettato ogni profilo di supposta illegittimità, considerando innanzitutto, con parole di rara chiarezza, - "che come correttamente rileva la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, per decidere sull'impugnazione del silenzio-rifiuto opposto all'istanza di rimborso del credito d'imposta Irpeg, anno 1983, deve farsi applicazione della norma in esame, essendo stata eccepita dal fisco la prescrizione del credito"; - "che in ragione del tenore letterale della disposizione non è possibile una diversa interpretazione, conforme a Costituzione, che la

metta al riparo dal sospetto di illegittimità costituzionale, in quanto essa prevede che l'amministrazione debba provvedere all'erogazione degli indicati crediti d'imposta senza avvalersi della prescrizione"; -"che va ribadito, in proposito, che l'univoco tenore della norma segna il confine in presenza del quale il tentativo interpretativo deve cedere il passo al sindacato di legittimità costituzionale (sentenze n. 78 del 2012, n. 26 del 2010 e n. 219 del 2008)". In via preliminare, la Corte Costituzionale aveva quindi riconosciuto che il testo della legge non consentiva altra interpretazione se non quella della imputazione all'Agenzia delle Entrate di un obbligo di provvedere al rimborso. Muovendo da tale considerazione, la Corte aveva quindi rilevato - "che la norma - priva di carattere retroattivo, in quanto conforma l'agire processuale dell'amministrazione dalla sua entrata in vigore - è espressione delle scelte discrezionali che competono al legislatore nella disciplina degli istituti processuali con il solo limite della loro non manifesta irragionevolezza (ex multis, sentenza n. 10 del 2013)"; -"che, come emerge dal dibattito svoltosi nel corso dell'approvazione della legge finanziaria per il 2004 alla Camera dei deputati nella seduta del 15 dicembre 2003, con la disposizione impugnata si è inteso dare effettività ai crediti vantati per eccedenza di imposta poiché appariva iniquo che, a fronte del condono fiscale, non si restituissero a molti contribuenti gli importi pagati oltre il dovuto " ; - "che in questa prospettiva la norma impugnata comporta un ragionevole esercizio della discrezionalità del legislatore in quanto costituisce una disciplina eccezionale adottata per riequilibrare situazioni di disparità, in ragione di una complessiva situazione di ritardo nell'effettuare le restituzioni " ; -"che non costituisce fonte di discriminazione costituzionalmente rilevante il fatto che il legislatore abbia delimitato l'ambito di applicazione della norma, in quanto, per costante giurisprudenza di questa Corte, non è fonte di illegittimità costituzionale il limite alla estensione di norme che, come quella ora in esame, costituiscono deroghe a principi generali (ex multis, ordinanza n. 49 del 2013, sentenza n. 131 del 2009)". Nella sentenza impugnata il collegio di secondo grado non ha tuttavia degnato di alcuna attenzione la giurisprudenza della Corte Costituzionale segnalata dalla contribuente. La lacuna appare tanto più grave ove si consideri che nella richiamata ordinanza n.112 del 2013 la Corte aveva rilevato che il tenore letterale della norma era univoco, ovvero ammetteva una sola possibile interpretazione, ragion per cui si rendeva necessario valutare se quella interpretazione, la sola possibile, fosse o non fosse conforme alla Costituzione. E la conclusione è stata nel senso della conformità: anche se derogava ai principi generali ed anche se impediva all'amministrazione di far valere la prescrizione, la norma non ledeva la Costituzione, perché recava "una disciplina eccezionale adottata per riequilibrare situazioni di disparità, in ragione di una complessiva situazione di ritardo nell'effettuare le restituzioni". Ora, e del tutto evidente che se si sovvertono le premesse del ragionamento al tempo svolto dalla Corte Costituzionale e si assume come dato di partenza che la norma non imponga un obbligo ma conceda una facoltà, riacquistano una pregnante fondatezza i dubbi di conformità della disposizione in esame agli articoli 3, 53 e 97 della Carta. Risulta infatti intuitivo che, se la norma contiene un obbligo, tutti gli Uffici sono tenuti a rispettarlo, ad A come a V, ad A come a V. Se invece la norma contiene una semplice facoltà, l'Ufficio di A potrebbe esercitarla, mentre l'Ufficio di V no. È chiaro che attribuire a ciascun ramo dell'Agenzia delle Entrate la potestà di scegliere se opporre o non opporre l'intervenuta prescrizione dei crediti dei contribuenti finirebbe per esporre questi ultimi a trattamenti differenziati (in un caso la concessione, nell'altro il diniego del rimborso) a seconda del luogo di residenza, con una plateale violazione dell' art.3 della Costituzione. Potrebbe

ritenersi parimenti lesi l' art. 97 della Costituzione, a norma del quale i pubblici Uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione (l'interpretazione del citato comma 58 accolta dalla sentenza impugnata di certo non garantirebbe l'imparzialità dell'amministrazione). Si potrebbe ravvisare un contrasto anche con l' art. 53 della Costituzione atteso che i contribuenti si troverebbero esposti ad un prelievo eccessivo rispetto alla loro capacità contributiva per ragioni imputabili ad "una complessiva situazione di ritardo nell'effettuare le restituzioni" alla quale il comma 58, solo se inteso come cogente, sarebbe in grado di porre rimedio. Nella denegata ipotesi in cui codesta Ecc. ma Corte ritenesse di rigettare l'eccezione di violazione da parte dei giudici di secondo grado, dell' art. 2 , comma 58, della legge 350/2003 , si chiede pertanto che venga almeno sollevata la questione di legittimità costituzionale della norma così interpretata, per contrasto con i principi di uguaglianza, di capacità contributiva e di imparzialità dell'amministrazione.

2. Col secondo motivo si deduce violazione dell' art. 44 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 , in relazione all' art. 360 , n. 3, C.P.C. Il collegio di secondo grado avrebbe illegittimamente escluso che sulle somme chieste a rimborso potessero maturare interessi.

3. Con il terzo motivo si deduce violazione dell' art. 112 C.P.C. in relazione all' art.360 , n. 4, C.P.C. Il collegio di secondo grado non si sarebbe pronunciato sulle questioni afferenti alla conclusione del procedimento amministrativo e al principio di tutela dell'affidamento.

4. Il primo motivo è fondato.

Dalla narrazione contenuta nel ricorso e dalla stessa sentenza impugnata emerge come il credito fatto valere era inserito in una dichiarazione dei redditi del 1989, e dunque non occorre alcuna istanza di rimborso per farlo valere. In seguito, l'Istituto bancario chiedeva il versamento del residuo (una parte rilevante essendo stata pagata con titolo di stato) nel 2005, cui seguiva un sollecito nel 2018. Pertanto, se non si interpretasse la disposizione di cui all' art. 2 , comma 58, della L. n. 350/2003 come replicatio (o contro-eccezione) in senso proprio all'eccezione di prescrizione, idonea quindi a paralizzare quest'ultima, essa potrebbe assumere valenza determinante.

Orbene va in proposito rilevato che con decisione n. 12284 del 07/05/2024, le Sezioni Unite di questa Corte sono intervenute sull'argomento, pronunciando il seguente principio di diritto:

"L' art.2 , comma 58, L. n. 350/2003 , pone a carico dell'Amministrazione Finanziaria un vero e proprio obbligo di non far valere la prescrizione del diritto del contribuente al rimborso delle eccedenze Irpef e Irpeg sulle dichiarazioni presentate fino al 30 giugno 1997; questo obbligo, al cui violazione è rilevabile anche d'ufficio dal giudice, viene a cessare dopo un decennio, pari al decorso di un nuovo termine prescrizione, dall'entrata in vigore (1 gennaio 2004) della legge stessa".

Di conseguenza la sentenza impugnata dev'essere annullata e, assorbiti i restanti motivi, va disposto il rinvio alla Corte di giustizia di secondo grado che dovrà adeguarsi al suddetto principio, applicandolo alla concreta fattispecie sottoposta al suo giudizio.

La stessa dovrà altresì provvedere alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte, accolto il primo motivo di ricorso ed assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia che, in diversa composizione, provvederà altresì alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza