Sentenza del 30/05/2025 n. 140533 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate propone quattro motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la Commissione tributaria regionale della Sicilia, in riforma della decisione di primo grado, ha ritenuto illegittimo il silenzio-rifiuto opposto all'istanza 22 maggio 2009 con la quale l'Istituto Regionale per il Credito alla Cooperazione aveva chiesto il rimborso del credito Irpeg risultante dal Mod. 760/77 per i redditi prodotti nel 1976, oltre interessi maturati e maturandi. La Commissione tributaria regionale, in sintesi, ha osservato che: la fattispecie era regolata dall' art. 2 , co. 58, L. 350/2003 (legge finanziaria 2004), secondo cui: "Nel quadro delle iniziative volte a definire le pendenze con i contribuenti, e di rimborso delle imposte, 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"; la disposizione aveva contenuto precettivo, nel senso di configurare un vero e proprio divieto, per l'Agenzia delle Entrate, di far valere l'eventuale prescrizione del diritto del contribuente al rimborso; il rapporto era da ritenersi pendente, non essendo previsto che dovesse essere già stato instaurato un procedimento contenzioso; nel merito, nella dichiarazione dei redditi dell'anno 1976 l'Istituto aveva indicato una imposta lorda di importo inferiore a quello delle ritenute d'acconto subite e l' art. 8 del D.P.R. 598/73 nel testo vigente ratione temporis prevedeva il diritto del contribuente al rimborso dell'eccedenza se l'ammontare delle ritenute è superiore a quello dell'imposta dovuta dal contribuente e dunque senza necessità di istanza di rimborso; l'Istituto aveva pertanto diritto al chiesto rimborso.

2. Avverso la precitata pronuncia proponeva ricorso l'Agenzia delle Entrate, basato su quattro motivi.

3. L'I.R.C.A.C. resisteva con controricorso.

4. Con ordinanza interlocutoria del 25 marzo 2023 la causa veniva rinviata a nuovo ruolo, in attesa dell'esito del rinvio degli atti alla Prima Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite di analogo ricorso pendente tra le stesse parti.

5. Indi, dopo il pronunciamento delle Sezioni Unite, la causa è stata fissata per la trattazione in pubblica udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta - ex art. 360 co. 1 n. 3 cod. proc. civ. - violazione e falsa applicazione degli artt.2934 , 2937 e 2946 cod. civ., 2, co. 58 L. 350/2003 . Diversamente da quanto sostenuto dalla Commissione Tributaria Regionale (in contrasto con vari precedenti di legittimità che avevano fatto seguito a Cass. SU n. 2687/07), il disposto dell'articolo 2 co. 58 in esame costituiva un mero 'invito' all'amministrazione finanziaria a non far valere la prescrizione, senza comportare alcuna abolizione di quest'ultima (così, Cass. nn. 11943/16 , 11323/16 , 7706/13 , 633/12). Né una diversa conclusione poteva desumersi dalla citata ordinanza della Corte Costituzionale n. 112 del 2013 , la quale aveva richiamato l'eccezionalità della norma, riferendola ai rimborsi a favore dei contribuenti che avevano richiesto il condono, fattispecie diversa dalla presente.

2. Con il secondo, subordinato, motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate deduce - ex art. 360 co. 1 n. 3 cod. proc. civ. - violazione e falsa applicazione degli articoli 2946 cod. civ., 2, co. 58 L. 350/2003 ed 11 preleggi, per non avere la Commissione Tributaria Regionale considerato che al momento dell'entrata in vigore della L. 350/03 il credito in questione, relativo a dichiarazione presentata il 12 maggio 1986, era comunque già estinto per decorso (non interrotto) del termine decennale, non avendo la norma in esame efficacia retroattiva (C.Cost. cit.).

3. Con il terzo motivo si lamenta, in via ulteriormente subordinata, la violazione dell' articolo 2697 cod. civ., avendo la C.T.R. erroneamente ritenuto che il contribuente, sul quale gravava il relativo onere, aveva provato il credito chiesto a rimborso mediante la semplice produzione di copia di una dichiarazione fiscale di oltre vent'anni prima, ed in ordine alla quale nessuna documentazione si trovava più in possesso dell'Ufficio.

4. Con il quarto motivo l'Agenzia delle Entrate deduce, in via ancora subordinata, la violazione degli articoli 37 , 38 e 44 D.P.R. 602/73 , per avere la Commissione Tributaria Regionale riconosciuto l'automatica spettanza degli interessi e del risarcimento da svalutazione monetaria, nonostante - a fortiori in ambito tributario - il maggior danno di cui all' articolo 1224 , secondo comma, cod. civ. dovesse essere provato dal creditore, quantomeno con l'allegazione del maggior saggio medio di rendimento netto dei titoli di Stato di durata annuale rispetto al tasso legale di interesse (Cass. n.11943/16).

5. L'Istituto Regionale per il Credito alla Cooperazione ha depositato controricorso, opponendo che: la correttezza dell'interpretazione dell' art. 2 co. 58 L. 350/2003 , così come offerta dalla Commissione Tributaria Regionale, non era inficiata da Cass. S.U. 2687/07 cit., in quanto relativa a diversa fattispecie e contenente, sul punto, un mero obiter;

rilevanti, nel senso stabilito dalla sentenza impugnata, erano invece i richiami a C.Cost. cit. ed anche a Cass. n. 4786/09 ; l'operatività della prescrizione è per sua natura condizionata alla rituale eccezione in giudizio il che, nell'interpretazione propugnata dalla Agenzia delle Entrate, determinerebbe il pratico svuotamento di significato della disposizione in esame, mediante la inutile riproposizione dell' art. 2937 cod. civ. (rinunzia alla prescrizione); il fatto che la norma introducesse, per ragioni di equità, un vero e proprio divieto di eccepire la prescrizione per i rimborsi dei crediti Irpef ed Irpeg rinvenienti da dichiarazioni annuali presentate fino al 30 giugno 1997, si poneva in linea con il principio ex art. 53 Cost., oltre che con quelli di buona fede ed affidamento; alla data di entrata in vigore dell' art. 2 co. 58 L. 350/2003 (1.1.2004) il termine

decennale di prescrizione non era comunque ancora decorso, avendo l'Istituto presentato, nel settembre 1994, una prima istanza di rimborso presso l'Ufficio II DD di Palermo; la mera esposizione del credito in dichiarazione determinava l'obbligo dell'Amministrazione di procedere, d'ufficio, al rimborso; inconferente era il motivo di ricorso relativo alla mancata prova di maggior danno ex art. 1224 , co. 2, cod. civ., non avendo l'Istituto mai chiesto né ottenuto il risarcimento da svalutazione monetaria.

6. In altro giudizio pendente tra le stesse parti, interveniva l'ordinanza n. 8475/23, con la quale la Sezione Tributaria della Corte rimetteva gli atti alla Prima Presidente per l'eventuale assegnazione della causa alle Sezioni Unite ritenendo opportuno, alla luce dei precedenti sia di SU n.2687/07 sia di C.Cost. ord. 112/2013 , "un nuovo intervento nomofilattico chiarificatore sulla specifica questione della valenza precettiva o meno dell' art.2 , comma 58, della legge 24 dicembre 2003, n.350 ", vista la rilevanza della questione e la sua idoneità a riproporsi in futuri giudizi.

7. Le Sezioni Unite di questa Corte si sono pronunciate con la sentenza n. 12284, depositata il 7 maggio 2024, alla cui condivisa motivazione si rinvia, con la quale è stato affermato il seguente principio di diritto: "l' art. 2 co. 58° legge 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 ed Irpeg sulle dichiarazioni presentate fino al 30 giugno 1997; questo obbligo, la cui violazione È rilevabile anche d'ufficio dal

giudice, viene a cessare dopo un decennio, pari al decorso di un nuovo termine prescrizionale, dall'entrata in vigore (1° gennaio 2004) della legge stessa".

8. Vanno pertanto rigettati i primi due motivi di ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

8.1. Il primo motivo si basa infatti sulla riaffermazione dell'indirizzo interpretativo di legittimità che, per quanto consolidato, si è visto non resistere alle plurime obiezioni sollevate con l'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite sopra citata e sostanzialmente condivise dalle Sezioni Unite, mentre risulta dirimente che l'istanza di rimborso sia stata proposta dall'Istituto il 22 maggio 2009, e quindi - con effetto interruttivo - prima dello spirare del decennio dall'entrata in vigore della L. 350/03.

8.2. Il secondo motivo, di natura subordinata, si fonda invece sul fatto che il credito di rimborso in questione si sarebbe estinto per prescrizione decennale ancor prima dell'entrata in vigore di questa legge. Senonchè, pur volendo superare il profilo di inammissibilità della doglianza per genericità ed indeterminatezza - non prendendo essa posizione alcuna avverso la deduzione dell'Istituto secondo cui questo primo decennio di prescrizione sarebbe stato invece efficacemente interrotto da una pregressa istanza di rimborso del 30.9.1994 - risulta decisivo che un'eventuale prescrizione ante legem non avrebbe di per sé mutato i termini del problema, restando l'Amministrazione Finanziaria comunque tenuta - anche in questa evenienza, certamente rientrante nella previsione di legge - a non far valere l'avvenuta estinzione.

9. Senz'altro inammissibile è invece il terzo motivo di ricorso. Non è inutile premettere il costante orientamento di legittimità (tra le ultime, Cass. Sez. Trib. n. 32505/23), secondo cui il ricorrente

per cassazione non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità in quanto, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, "ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione del giudice di merito, a cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra esse, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione". Ed a ciò si deve aggiungere, perché anche di questo la ricorrente si duole, che in sede di legittimità, la violazione dell' art. 2697 c.c. (tra le molte, Cass.Sez.III, n. 26769/18) "si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni".

9.1 Nella fattispecie in esame, la Commissione Tributaria Regionale non ha affatto sovvertito la regola generale di ripartizione dell'onere della prova, avendo motivatamente reputato che la prova fosse stata fornita dal contribuente, in ragione della copia della dichiarazione dei redditi versata in atti, dalla quale si evinceva che l'importo dell'imposta lorda dovuta era inferiore alle ritenute subite, dal che scaturiva, secondo la legge all'epoca in vigore, il diritto al rimborso senza necessità di apposita istanza e, specularmente, l'obbligo dell'A.F. di provvedere d'ufficio al rimborso dell'eccedenza.

È dunque palese come, nella presente sede di legittimità, non vi possa essere spazio alcuno per una delibazione probatoria e per una ricostruzione dei fatti di causa differenti ed alternative rispetto a quelle così operate dal giudice del merito.

10. Venendo al quarto ed ultimo motivo di ricorso, se ne ravvisa parimenti l'inammissibilità. Va, anche in proposito, premesso il pacifico assunto secondo cui l'onere della indicazione specifica dei motivi di impugnazione, imposto a pena di inammissibilità del ricorso per cassazione dall' art. 366 , comma 1, n. 4 c.p.c., qualunque sia il tipo di errore ("in procedendo" o "in iudicando") per cui è proposto, non può essere assolto "per relationem" con il generico rinvio ad atti del giudizio di appello, senza la esplicazione del loro contenuto, essendovi il preciso onere di indicare, in modo puntuale, gli atti processuali ed i documenti sui quali il ricorso si fonda, nonché le circostanze di fatto che potevano condurre, se adeguatamente considerate, ad una diversa decisione; deve infatti il ricorso medesimo contenere, in sé, tutti gli elementi che diano al giudice di legittimità la possibilità di provvedere al diretto controllo della decisività dei punti controversi e della correttezza e sufficienza della motivazione della decisione impugnata (tra le moltissime:

(Cass.Trib. n. 342/21). Ciò posto, il motivo che viene qui in considerazione è del tutto scollegato dalla realtà sostanziale e processuale della fattispecie, perché con esso si lamenta apoditticamente il fatto che sarebbero stati illegittimamente riconosciuti a credito dell'Istituto, "in via automatica", anche interessi a titolo di risarcimento del maggior danno ex art. 1224 cod. civ., nonostante quest'ultimo non fosse stato provato dal creditore. La doglianza si esaurisce poi nella trascrizione di una massima giurisprudenziale nel senso voluto (Cass. n. 11943/16).

Contrariamente all'assunto, non risulta da alcunchè - e ciò doveva essere necessariamente specificato, ex art. 366 cit., vuoi nella rievocazione in ricorso dei fatti di causa, vuoi nella formulazione di una censura non astratta, ma calibrata sulla decisione impugnata, vuoi ancora nella indicazione degli atti processuali a tal fine rilevanti - che l'ammontare riconosciuto in rimborso fosse comprensivo anche del maggior danno ex art. 1224 cod. civ. Non è quindi questione se il contribuente avesse in giudizio provato, oppure no, questo diritto (unico aspetto sviluppato nel motivo) ma, a monte, se l'avesse davvero dedotto nell'istanza di rimborso prima e nel giudizio poi (circostanze entrambe contestate dal controricorrente). E la ricorrente neppure esplicita da quali elementi si dovrebbe trarre argomento per ritenere che il maggior danno sia stato comunque in effetti riconosciuto dalla Commissione Tributaria Regionale, atteso che di ciò non vi è traccia alcuna né nel dispositivo della sentenza impugnata, che si limita ad accogliere l'appello, né nella motivazione, dove si fa riferimento al "riconoscimento del diritto al rimborso in argomento". L'indeterminatezza del motivo in esame appare poi tanto più eclatante se si rapporta la doglianza alla specificità e tassatività che invece presiede al regime degli interessi spettanti sui rimborsi tributari (v. art. 44 D.P.R. n. 602/73); regime di natura legale e speciale che, in assenza di altre dovute ed indispensabili indicazioni, deve ritenersi essere stato applicato anche nel caso, ad esclusione quindi del maggior danno.

11. Il ricorso va conclusivamente respinto.

12. Le spese del presente giudizio vengono compensate, risentendo la decisione del superamento di un pregresso orientamento favorevole all'Amministrazione Finanziaria.

13. Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l' articolo 13 comma 1-quater del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115 , nel testo introdotto dall' art. 1 , comma 17, della L. 228 del 2012 (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

compensa le spese.

Così deciso in Roma, in data 1 aprile 2025.

Depositato in Cancelleria il 30 maggio 2025.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza