

Provvedimento del 07/10/2024 n. 26137 - Corte di Cassazione

Testo

Testo:

1. - Nel corso di un giudizio di appello concernente l'impugnazione del diniego parziale di una istanza di rimborso presentata dalla società contribuente per importi versati in pendenza di giudizio e ritenuti non dovuti per essere divenuta definitiva la sentenza di annullamento degli avvisi di accertamento, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, Sezione XIX, con ordinanza in data 2 agosto 2024, ha sollevato il seguente rinvio pregiudiziale, ai sensi dell'art. 363-bis cod. proc. civ.:

"1a) se, nel processo tributario, sia sempre onere del contribuente gravare il diniego di rimborso del tributo, entro il termine decadenziale, anche quando il credito risulti fondato su una sentenza definitiva, resa tra le stesse parti, suscettibile di essere eseguita mediante la proposizione dell'azione di ottemperanza al giudicato;

1b) ovvero se, in una simile evenienza, il diniego possa giudicarsi nullo e, come tale, non produttivo di effetti, con il corollario che, gli effetti del giudicato non sono in grado di essere travolti dalla sopravvenuta inoppugnabilità del diniego di rimborso;

2a) se, nell'evenienza sopra considerata, l'istanza di rimborso del credito d'imposta possa - o meno - avere la stessa valenza della preventiva messa in mora, laddove la fonte del credito sia costituita da un precedente provvedimento giurisdizionale, reso tra le stesse parti;

2b) oppure se tale qualificazione vada esclusa, laddove il nomen iuris sia quello del diniego, la parte abbia fatto riferimento agli artt. 19, co. 1, lettera h), e 21 del d. lgs. n. 546 del 1992;

3a) se, mediante l'impugnazione del diniego di rimborso, la parte possa chiedere al giudice tributario di annullare il provvedimento, dando esecuzione ad un precedente giudicato reso tra le stesse parti;

3b) ovvero se l'azione di ottemperanza, disciplinata dagli artt. 69 del d. lgs. n. 546 del 1992, abbia natura esclusiva e non sia in grado di essere surrogata da altro rimedio esperibile;

4a) se, ancora, la preesistenza di un giudicato esterno da eseguire possa condizionare - o meno - la competenza per grado della Corte di giustizia tributaria e se, eventualmente, la Corte di secondo grado, adita in appello, laddove la sentenza definitiva non sia quella del primo giudice, debba dichiarare - o meno - l'invalidità degli atti processuali e della sentenza di primo grado;

4b) ovvero se debba decidere nel merito la controversia, in veste di giudice del gravame;

5a) se, infine, alla luce dell'art. 70 del d. lgs. n. 546 del 1992, il giudice adito possa - o meno - fare uso dei poteri spettanti al giudice dell'ottemperanza, con l'adozione dei provvedimenti omessi e la nomina di un Commissario;

5b) ovvero quale sia il regime impugnatorio della decisione e se segua - o meno - quella riservata a quella del giudice dell'ottemperanza, in base al X alinea del citato art. 10.".

2. - In punto di descrizione della fattispecie, il giudice a quo rappresenta che, nel giudizio presupposto, mentre la Commissione tributaria provinciale di Milano, con sentenza in data 11 marzo 2014, ha accolto i ricorsi della contribuente avverso gli avvisi di accertamento per il recupero a tassazione delle maggiori imposte per IRES, IRAP ed IVA, la Commissione tributaria regionale, con sentenza del 29 aprile 2015, in accoglimento dell'impugnazione interposta dall'Agenzia delle entrate, ha integralmente riformato la pronuncia di primo grado.

In esecuzione di quest'ultima pronuncia - prosegue il giudice rimettente - è intervenuta, ai sensi dell'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, l'iscrizione a ruolo degli importi dovuti a titolo di riscossione provvisoria in pendenza di giudizio, con conseguente notifica alla contribuente di cartella esattoriale.

Il giudice rimettente riferisce, inoltre, che, proposto ricorso per cassazione, la Corte, con ordinanza 26 febbraio 2019, n.5570, ha cassato con rinvio la pronuncia impugnata, e che, in data 20 marzo 2019, la contribuente ha presentato un'istanza di definizione agevolata, ai sensi dell'art. 3 del decreto-legge n. 119 del 2019, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 136 del 2018 (c.d. "Rottamazione-ter"), della quale non è stato dato conto nella fase della riassunzione, che si è conclusa con sentenza in data 7 febbraio 2020, resa da giudice del rinvio, divenuta definitiva per omessa impugnazione, la quale ha integralmente annullato gli avvisi di accertamento impugnati.

Successivamente, investita della istanza di rimborso degli importi versati in pendenza di giudizio, sul rilievo che questi non fossero più dovuti una volta sopravvenuta la decisione della Commissione tributaria regionale resa in sede di rinvio, l'Agenzia delle entrate ha notificato alla contribuente un provvedimento di diniego parziale, seguito da sgravio parziale.

3. - Il profilo che lega i diversi quesiti su cui verte il rinvio interpretativo, dal rimettente frastagliati in plurimi segmenti, attiene essenzialmente alla questione dell'ammissibilità della proposizione di un ricorso nelle forme ordinarie, dinanzi al giudice di primo grado, anziché dell'esperimento dell'azione di ottemperanza, disciplinata dall'art. 70 del d. lgs. n. 546 del 1992, dinanzi al giudice che ha emesso la sentenza passata in giudicato, in presenza di un diniego parziale di rimborso operato dall'Amministrazione fiscale relativo ad un credito sul quale si è formato il giudicato.

Nel caso di specie - sostiene il giudice del rinvio pregiudiziale -, poiché il credito "trae fonte da una pronuncia resa dal giudice del rinvio, l'azione di ottemperanza per conseguire l'esecuzione" della sentenza emessa il 7 febbraio 2020, "avrebbe dovuto investire direttamente la Corte di giustizia tributaria di secondo grado, anziché di primo grado, come, invece, è avvenuto".

4. - Preme osservare che dal tenore complessivo dell'ordinanza parrebbe ricavarsi, più propriamente, che il diniego di rimborso derivi da somme corrisposte a seguito della definizione agevolata e non in seguito alla sentenza con la quale è stato definitivo il giudizio a seguito del rinvio operato da questa Corte.

5. - Ciò precisato, occorre premettere che la Corte della nomofilachia (Sez. V, 12 aprile 2022, n. 11908) ha già affermato che il giudizio di ottemperanza, ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, è esperibile nei confronti delle sentenze passate in giudicato e, per effetto delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156 del 2015, anche nei confronti delle sentenze immediatamente esecutive, di cui agli artt. 68 e 69 del citato d.lgs. n. 546, nonché di quelle previste dagli artt. 18 e 19 del d.lgs. n. 472 del 1997, che richiamano il suindicato art. 68. In particolare, ha specificato che il giudizio di ottemperanza è previsto e disciplinato allo scopo di consentire alla parte che vi ha interesse di conseguire l'attuazione degli obblighi derivanti dalle sentenze del giudice tributario ogni qualvolta debba farsi valere l'inerzia della P.A. rispetto al giudicato, ovvero la difformità specifica dell'atto posto in essere dall'Amministrazione rispetto all'obbligo processuale di attenersi all'accertamento contenuto nella sentenza da eseguire. Tale giudizio è, infatti, rivolto a rendere effettivo, mediante l'individuazione di idonei provvedimenti, l'ordine di esecuzione contenuto nella sentenza passata in giudicato, atteggiandosi, pertanto, come giudizio strettamente connesso con quello principale, di cui costituisce la realizzazione e l'integrazione (Sez. V, 20 giugno 2019, n. n. 16569).

Lo scopo del giudizio, quindi, è quello di dare concreta attuazione all'ordine contenuto in sentenza, anche in assenza dei caratteri propri del titolo esecutivo, compiendo gli accertamenti indispensabili per delimitare la portata precettiva della sentenza (Sez. V, 4 giugno 2020, n. 10570).

In una fattispecie analoga a quella rappresentata dal giudice tributario rimettente, riguardante il passaggio in giudicato di una sentenza di annullamento di una cartella di pagamento in forza della quale era stato versato un importo in eccedenza rispetto al dovuto e la domanda del contribuente volta ad ottenere il detto rimborso con il rito ordinario tributario, ex art. 18 e ss. del d.lgs. n. 546 del 1992, anziché nelle forme del giudizio di ottemperanza ex art. 70 del medesimo decreto legislativo, si è pervenuti (con Cass., Sez. V, 7 novembre 2018, n. 28367) a dichiarare l'impraticabilità della via del giudizio ordinario, atteso che la domanda volta ad ottenere il rimborso di somme corrisposte in eccedenza rispetto a quanto statuito, con efficacia di giudicato, da una sentenza della commissione tributaria, va proposta nelle forme del giudizio di ottemperanza.

A sua volta, Cass., Sez. V, 18 dicembre 2013, n. 28286, ha affermato che il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie è consentito unicamente in presenza di una sentenza esecutiva, che, decidendo nel merito una controversia tra contribuente ed erario, abbia impartito specifiche prescrizioni da eseguire. Ne consegue che è inammissibile il ricorso alla suddetta procedura per ottenere un rimborso d'imposta, ove il giudice tributario non abbia deciso in ordine ad un'istanza di rimborso, ma si sia limitato ad accertare l'illegittimità di un avviso di rettifica in base al quale era stata richiesta al contribuente la restituzione del rimborso stesso.

6. - Tanto premesso, le questioni sollevate appaiono prive del requisito della "novità", richiesto dall'art. 363-bis cod. proc. civ.

La giurisprudenza di legittimità, infatti, ha già delineato i confini del giudizio di ottemperanza, la sua finalità, il suo oggetto e, soprattutto, i suoi limiti.

Nelle pronunce di questa Corte, è possibile cogliere una stretta connessione tra l'oggetto del giudizio di merito e la decisione da attuare da parte del giudice dell'ottemperanza, il quale non può riconoscere diritti ulteriori rispetto a quelli già presi in esame dal giudice del merito né può integrarlo in caso di omessa decisione, non essendo, pertanto, chiamato a valutare la legittimità di un atto, quale il diniego di rimborso già in presenza di un giudicato.

Il giudizio di ottemperanza è rivolto alla concretizzazione di quanto statuito nella sentenza di merito e non può avere una latitudine più ampia, tanto è vero che esso è definito a "carattere chiuso" (Cass., Sez. V, 29 maggio 2019, n. 14642), in quanto opera entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita con il giudicato.

7. - Gli articolati interrogativi posti dal giudice a quo trovano già adeguata risposta nelle pronunce di questa Corte sulla latitudine applicativa del giudizio di ottemperanza.

Peraltro, tali quesiti appaiono essere correlati più alla valutazione della fattispecie concreta (presenza di un giudicato e diniego di rimborso impugnato con il rito ordinario) che ad una incertezza interpretativa di un profilo di diritto.

Più in particolare, il giudice a quo è chiamato a valutare se il giudicato ed il diniego di rimborso siano o meno sovrapponibili, con la conseguenza che, nel primo caso, è irrilevante la richiesta di rimborso, qualificabile come una istanza sollecitatoria, di per sé non impugnabile poiché è irrilevante la sua validità o meno, in quanto la domanda è diretta alla attuazione del giudicato, laddove, nel secondo caso, il rimborso appare connotato da una sua autonomia che induce a ritenere la sua impugnabilità avendo un oggetto diverso rispetto al giudicato.

Lo spartiacque si ricollega all'oggetto del giudizio per il quale è intervenuto il giudicato: se il giudizio era limitato all'annullamento degli accertamenti ovvero aveva anche ad oggetto la richiesta di rimborso delle somme già corrisposte in esito all'annullamento degli avvisi stessi.

Va altresì ricordato che la definizione agevolata comporta la rinuncia ai giudizi in corso e, una volta perfezionata la domanda con l'accettazione da parte dell'Amministrazione, il pagamento in unica soluzione ovvero in più rate attiene alla fase esecutiva della definizione agevolata, il cui perfezionamento determina l'estinzione dei giudizi in corso, salvo poi verificare se ciò avviene al momento dell'intero pagamento o meno.

Peraltro, la Corte ha espressamente statuito che il perfezionamento della definizione agevolata in pendenza del giudizio di legittimità ed in conseguenza di domanda presentata prima del deposito della sentenza della Corte, rende inutiliter data la pronuncia giurisdizionale, senza che sia necessario il deposito della comunicazione, da parte della Amministrazione finanziaria, di avvenuta definizione della lite, giacché l'effetto di estinzione del giudizio si produce automaticamente (Sez. V, 16 gennaio 2024, n. 1696).

Il che potrebbe far dubitare della stessa configurabilità di un giudicato intervenuto successivamente alla domanda di definizione agevolata, ove questa sia stata accettata dall'Amministrazione.

8. - Preme evidenziare che la grave difficoltà interpretativa del rinvio pregiudiziale non può derivare dalla scelta tra soluzione contrapposte, essendo improprio l'utilizzo del rinvio pregiudiziale, ove rivolto unicamente a conseguire un avallo interpretativo, diretto a preservare la decisione del rimettente da una diversa lettura ed applicazione delle norme ad opera del giudice della impugnazione.

9. - Nella specie, si è in presenza di orientamenti interpretativi già delineati in tema di ottemperanza e di impugnazione del diniego di rimborso.

10. - Il rinvio pregiudiziale sollevato dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia deve, pertanto, essere dichiarato inammissibile.

P.Q.M.

visto l'art. 363-bis cod. proc. civ., dichiara inammissibile il rinvio pregiudiziale sollevato dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia con l'ordinanza di cui in premessa.

Roma, lì 30 settembre 2024

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza