Sentenza del 09/06/2022 n. 18683 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia-sezione staccata di Catania di cui all'epigrafe, che ha accolto il ricorso di C.C. per l'ottemperanza dell'Amministrazione finanziaria agli obblighi derivanti dalla sentenza n. 2310/5/17, depositata il 20 giugno2017 dal medesimo organo giudicante, che aveva riconosciuto agli stessi contribuenti il rimborso pari al 90% dell'IRPEF versata in eccedenza negli anni d'imposta 1990, 1991 e 1992, in applicazione della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9, comma 17.

2. Costituitasi nel giudizio d'ottemperanza proposto dal contribuente, l'Amministrazione ha dedotto di aver già provveduto all'adempimento, per effetto del pagamento della somma pari alla metà dell'importo riconosciuto dalla predetta sentenza di cognizione, ovvero nei limiti di quanto disposto dal D.L. 20 giugno 2017, n. 91, art. 16-octies, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2017, n. 123.

3. La sentenza impugnata ha ritenuto che l'Ufficio non avesse adempiuto all'onere sul medesimo gravante di allegare e provare lo sforamento delle istanze rispetto alla somma stanziata per il triennio 2015-2017, così difettando il presupposto per l'applicazione della norma invocata; che, in ogni caso, la riduzione del 50 per cento dell'importo riconosciuto sul presupposto dello sforamento era limitata ai rimborsi effettuati nel detto triennio; che comunque, l'interpretazione del D.L. 20 giugno 2017, n. 91, art. 16-octies, come limite definitivo al diritto al rimborso del contribuente avrebbe violato l'art. 3 Cost., creando discriminazione tra contribuenti aventi lo stesso diritto.

Il giudice dell'ottemperanza ha quindi accolto il ricorso del contribuente, nominando un commissario ad acta per l'emissione, nel termine di tre mesi, dei necessari provvedimenti attuativi per l'ottemperanza della sentenza.

4. Il contribuente ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione della L. 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, comma 665, come modificato dal D.L. 20 giugno 2017, n. 91, art. 16-octies, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2017, n. 123, e dal D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, art. 29, comma 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 febbraio 2020, n. 8, del Provvedimento del 26 settembre 2017 del

Direttore dell'Agenzia delle entrate, dell'art. 111 Cost, in combinato disposto tra loro, in relazione al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 69, comma 5, art. 70, commi 7 e 10.

Con il motivo l'Ufficio censura la sentenza impugnata sotto tre profili; 1) per avere erroneamente ritenuto che mancasse la prova dell'insufficienza dei fondi; 2) per avere erroneamente ritenuto che gli stanziamenti riferiti al triennio 2015-2017 potevano essere utilizzati esclusivamente nel predetto triennio; 3) per avere erroneamente ritenuto che l'amministrazione finanziaria dovesse ottemperare al giudicato tributario con il pagamento dell'intera somma liquidata, a titolo di rimborso, dalla sentenza da ottemperare, divenuta irrevocabile.

1.1. Rileva l'Amministrazione che la L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, come modificato dal D.L. n. 91 del 2017, art. 16-octies, dispone che "(...) In relazione alle istanze di rimborso presentate, qualora l'ammontare delle stesse ecceda le complessive risorse stanziate dal presente comma, i rimborsi sono effettuati applicando la riduzione percentuale del 50 per cento sulle somme dovute; a seguito dell'esaurimento delle risorse stanziate dal presente comma, non si procede all'effettuazione di ulteriori rimborsi. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro il 30 settembre 2017, sono stabilite le modalità e le procedure finalizzate ad assicurare il rispetto dei limiti di spesa stabiliti dal presente comma. A tal fine è autorizzata la spesa di 30 milioni di Euro per ciascuno degli anni 2015-2017.".

In parte qua, la norma non è stata modificata dal D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, successivo art. 29, convertito nella L. 28 febbraio 2020, n. 8, che ha riguardato solo la L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, ottavo periodo, relativo al quantum del limite delle risorse stanziate ed utilizzabili, elevando lo stanziamento da Euro 90.000.000,00 ad Euro 160.000.000,00, senza ripartizione annuale, ed ascrivendolo agli "ordinari capitoli di spesa utilizzati per il rimborso delle imposte sui redditi e dei relativi interessi".

Il Provvedimento n. 195405/2017, emanato il 26 settembre 2017 dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, prevede che " 2.1 Tenuto conto dei limiti di spesa autorizzati dalla L. 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, comma 665, nonchè dell'importo riferibile alle istanze di rimborso presentate, l'Agenzia delle entrate effettua i rimborsi delle istanze validamente liquidate, ai sensi del punto 1.1, applicando la riduzione del 50 per cento sulle somme dovute.

1.2. L'Agenzia delle entrate provvede periodicamente ad erogare gli importi validamente liquidati, nella misura sopra indicata, a partire da quelli che si riferiscono alle istanze con data di presentazione più remota, fino a concorrenza delle somme stanziate.

1.3. Al completamento dell'esame delle istanze di rimborso da parte degli uffici dell'Agenzia delle entrate territorialmente competenti e all'effettuazione dei rimborsi con la riduzione del 50 per cento degli importi risultanti dovuti, qualora eccedano risorse finanziarie rispetto ai limiti di spesa autorizzati, le somme residue sono erogate proporzionalmente al valore degli importi liquidati, ai sensi del punto 1.1.".

Premesso tale quadro normativo, la ricorrente Agenzia, nella sostanza, imputa al giudice dell'ottemperanza l'errore di non aver considerato che il D.L. n. 91 del 2017, art. 16-octies, non riguarda le sole ipotesi in cui il diritto al rimborso venga accertato dall'amministrazione

finanziaria in sede amministrativa, ma anche quelle in cui - come nel caso di specie - il diritto al rimborso sia stato accertato in sede giurisdizionale.

2. Preliminarmente, è infondata l'eccezione di inammissibilità del ricorso erariale, formulata dal controricorrente per la pretesa acquiescenza dell'Ufficio alla sentenza impugnata, in conseguenza del pagamento, successivo alla notifica del ricorso per cassazione, dell'ulteriore parte del rimborso riconosciuto dalla sentenza oggetto del giudizio di ottemperanza.

Infatti, l'acquiescenza alla sentenza, preclusiva dell'impugnazione ai sensi dell'art. 329 c.p.c., è configurabile solo anteriormente alla proposizione del gravame, giacchè successivamente allo stesso è possibile solo una rinunzia espressa all'impugnazione, da compiersi nella forma prescritta dalla legge (Cass. 11/06/2014, n. 13293; conforme, ex plurimis, 02/03/2006, n. 4650). Nel caso di specie, nel quale il pagamento è intervenuto dopo la notifica del ricorso, tale rinuncia espressa all'impugnazione non risulta.

Inoltre, l'acquiescenza alla sentenza " consiste nell'accettazione della pronuncia, ossia nella manifestazione, da parte del soccombente, della volontà di non impugnare, la quale può avvenire sia in forma espressa che tacita, potendo, in quest'ultimo caso, ritenersi sussistente soltanto quando l'interessato abbia posto in essere atti assolutamente incompatibili con la volontà di avvalersi dell'impugnazione e dai quali sia possibile desumere, in maniera precisa ed univoca, il proposito di non contrastare gli effetti giuridici della pronuncia. Ne consegue che la spontanea esecuzione della decisione di primo grado favorevole al contribuente da parte della P.A. non comporta acquiescenza alla sentenza, trattandosi di un comportamento che può risultare fondato anche sulla mera volontà di evitare le eventuali ulteriori spese di precetto e dei successivi atti di esecuzione." (Cass. 11/06/2014, n. 13293, cit.).

Nello stesso senso, ma con specifico riferimento proprio al pagamento effettuato dopo la sentenza del giudice dell'ottemperanza, è stato ritenuto che " Il versamento in favore del contribuente, ad opera dell'Amministrazione finanziaria, di quanto ordinato dal giudice tributario in sede di giudizio di ottemperanza non integra i caratteri della pura e semplice acquiescenza tacita alla sentenza, come tale preclusiva del diritto di impugnazione, rappresentando esso un adempimento non spontaneo, posto in essere in osservanza di un ordine di giustizia ed ispirato, potenzialmente, anche ad altre finalità, tra le quali quella di evitare ulteriori spese giudiziali e la esecuzione forzata." (Cass. 20/09/2005, n. 18526).

Esclusa quindi la rilevanza processuale del pagamento in questione in termini di inammissibilità del ricorso per acquiescenza, la sua rilevanza sul piano sostanziale sarà vagliata infra, nel contesto del merito della questione controversa.

3. Sempre preliminarmente, vanno ricordati i consolidati principi di diritto espressi da questa Corte sul tema dell'interpretazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 70, comma 10, che limita le censure ammissibili contro la sentenza pronunciata in esito al giudizio di ottemperanza alle sole violazioni di natura procedimentale.

In materia, è stato già chiarito che "La disposizione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70, - a mente della quale il ricorso per cassazione contro la sentenza pronunciata in esito al giudizio di

ottemperanza è ammesso per "violazione delle norme del procedimento" - va interpretata nel senso che è possibile denunciare alla Suprema Corte non soltanto la violazione delle norme disciplinanti il predetto giudizio, ma anche ogni altro "error in procedendo" in cui sia incorso il giudice dell'ottemperanza e, in particolare, il mancato o difettoso esercizio del potere - dovere di interpretare e eventualmente integrare il "dictum" costituito dal giudicato cui l'amministrazione non si sia adeguata o l'omesso esame di una pretesa che avrebbe dovuto trovare ingresso in quella sede." (Cass. 01/12/2004, n. 22565; conformi, ex plurimis, Cass. 08/02/2008, n. 3057; Cass. 16/04/2014, n. 8830; Cass. 28/09/2018, n. 23487). Ebbene, nel caso di specie l'oggetto del ricorso per cassazione attinge proprio il difettoso esercizio del potere - dovere di integrare il dictum della sentenza da ottemperare, con riferimento ad una questione, quella dei limiti del rimborso, che, per giurisprudenza altrettanto consolidata, come infra si dirà, doveva trovare ingresso proprio in sede di attuazione del comando giudiziale.

4. Venendo dunque al merito del ricorso, deve rilevarsi che questa Corte, con giurisprudenza costante ed uniforme, ha affermato che lo ius superveniens introdotto dal D.L. 20 giugno 2017, n. 91, art. 16-octies, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2017, n. 123, ed attuato con il sopra citato provvedimento direttoriale - essendosi limitato a precisare che il rimborso di quanto indebitamente versato spetta ai soggetti specificamente individuati nei limiti delle risorse stanziate e, in caso di eccedenza, con la riduzione percentuale sulle somme dovute, oltre che, a seguito dell'esaurimento delle risorse, non si procede all'effettuazione di ulteriori rimborsi - non incide sulla questione del diritto al rimborso spettante ai soggetti colpiti dal sisma del 1990, operando i limiti delle risorse stanziate, e venendo in rilievo eventuali questioni sui consequenziali provvedimenti liquidatori emessi dall'Agenzia delle entrate, soltanto in fase esecutiva e/o di ottemperanza (ex multis Cass. 22/02/2018, n. 4291; Cass. 25/03/2021, n. 8393; 22/04/2021, nn. 10714 e 10716; Cass. 13/11/2020, n. 25818; Cass. 30/09/2020, n. 20790; Cass. 22/02/2019, n. 5300).

A supporto ulteriore di tale conclusione, oltre al tenore letterale dello stesso complesso normativo richiamato, questa Corte ha poi rilevato che costituisce ius receptum l'affermazione che, in mancanza di disposizioni transitorie, non incide sui giudizi in corso l'introduzione, con legge sopravvenuta, di un diverso procedimento amministrativo di rimborso (Cass. 22/02/2018, n. 4291, ex plurimis, che richiama ad esempio Cass. 24/04/2015, n. 8373, in tema di Iva).

In tale contesto, giova allora aggiungere, per la spiccata affinità con la fattispecie qui in decisione, quanto questa Corte ha già argomentato a proposito della limitazione dell'erogazione dell'indennizzo agli aventi diritto in base alla c.d. legge Pinto: "Affatto priva di rilevanza, infine, è l'eccezione d'illegittimità costituzionale formulata con riguardo alla citata L. n. 89 del 2001, art. 3, comma 7, che limita l'erogazione dell'indennizzo agli aventi diritto entro i limiti delle risorse di bilancio annualmente disponibili. Come si dirà meglio di qui a breve, non sussiste, infatti, nel caso concreto, il diritto della parte a percepire un qualsiasi indennizzo, e ciò comporta comunque l'inoperatività di detta norma, la quale, del resto, non potrebbe mai trovare applicazione in sede di cognizione, ma solo, eventualmente, in fase di esecuzione della pronuncia di condanna dell'amministrazione a corrispondere una determinata somma a titolo di equa riparazione." (Cass. 10/04/2003, n. 11715, in motivazione).

Tale orientamento, al quale si intende dare ulteriore continuità, riconduce dunque lo ius superveniens non alla disciplina sostanziale del diritto al rimborso, ma a quella procedimentale della sua attuazione. Il che significa quindi, sul versante giudiziario, che la relativa questione non appartiene al giudizio di cognizione, nel quale detto diritto viene accertato, ma necessariamente a quella del giudizio d' ottemperanza, nel quale esso viene attuato.

Pertanto, nelle ipotesi in cui l'Amministrazione ha eccepito la rilevanza dei limiti in questione nell'ambito del giudizio di cognizione diretto ad accertare il diritto al rimborso, questa Corte ha ritenuto il relativo motivo infondato, se non inammissibile, ribadendo che la sede nella quale avrebbe potuto essere dedotto era quella del giudizio sull'esecuzione e/o l'attuazione del diritto accertato (cfr. ex multis le citate Cass. 22/02/2018, n. 4291; Cass. 25/03/2021, n. 8393; 22/04/2021, nn. 10714 e 10716; Cass. 13/11/2020, n. 25818; Cass. 30/09/2020, n. 20790; Cass. 22/02/2019, n. 5300).

Non sfugga, peraltro, la necessità anche logica di tale conclusione, giacchè quantificare limitazioni e riduzioni (percentuali o finanche integrali) dell'attuazione di un rimborso, in relazione ad un determinato stanziamento di pubbliche risorse ed alla concomitanza di domande di diversi aventi diritto, da un lato presuppone che il singolo importo da limitare sia stato definitivamente determinato (e dunque irrevocabilmente accertato, ove sia stato controverso in giudizio); dall'altro richiede la valutazione di circostanze (le risorse stanziate e la loro capienza in rapporto alle altre domande) "esterne" alla fattispecie di pertinenza di ciascun contribuente, che sono estranee al thema decidendum del giudizio sulla singola domanda di rimborso e che verranno necessariamente a definirsi solo quando il relativo diritto al rimborso sarà ormai accertato nell'an e nel quantum ed entro quei limiti sarà attuabile.

5. Traendo allora le conseguenze di quanto sinora argomentato, questa Corte ha già avuto modo di chiarire come la disciplina dei limiti di attuazione del diritto al rimborso, nella materia controversa, si applichi anche quando il relativo diritto sia stato accertato con sentenza definitiva, a seguito di contenzioso con l'Amministrazione.

Ed infatti si è detto che "E' peraltro consequenziale che, se la questione attiene alla fase esecutiva, qualunque sia il titolo del rimborso, compreso quello giudiziale, esso sarà sottoposto alle modalità regolamentate dalla L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, come modificato dal D.L. n. 91 del 2017, art. 16 octies, convertito con L. n. 123 del 2017." (Cass. Sez. 5, n. 7368 del 15.03.2019, in motivazione).

Nello stesso senso, si è ribadito che " In tema di rimborso IRPEF, i limiti quantitativi introdotti dal D.L. n. 91 del 2017, art. 16-octies, si applicano ai giudizi esecutivi instaurati dopo la relativa entrata in vigore, essendo indifferente che il titolo esecutivo azionato derivi da un accertamento in via amministrativa compiuto dall'amministrazione fiscale o dal passaggio in giudicato della sentenza resa all'esito dell'instaurazione del giudizio di accertamento del diritto alla ripetizione della maggiore imposta versata." (Cass. 14/10/2021, n. 28108).

Anche in questo caso, si tratta di una conseguenza logica necessaria: se la questione non pertiene al giudizio di cognizione e, pertanto, l'Amministrazione non la può porre nella fase in cui il diritto al rimborso venga definitivamente accertato, la si potrà dedurre nel giudizio in cui lo

stesso diritto venga attuato e debbano applicarsi, ratione temporis, le norme che disciplinano e limitano la sua attuazione. Diversamente opinando, infatti, il D.L. n. 91 del 2017, art. 16-octies, diverrebbe sostanzialmente inapplicabile.

6. Una volta premesso che la disciplina in questione trova la sua sede naturale nell'ambito dell'attuazione, e quindi nel giudizio d'ottemperanza, occorre individuarne gli effetti sul diritto al rimborso, nel caso di specie accertato con sentenza passato in giudicato.

Invero, la L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, (come modificato dal D.L. n. 91 del 2017, art. 16-octies, e poi dal D.L. n. 162 del 2019, art. 29, ed integrato dal citato provvedimento direttoriale del 26 settembre 2017), allorquando dispone che, qualora l'ammontare delle istanze di rimborso ecceda le complessive risorse stanziate (in ultimo nell'importo di Euro 160.000.000,00, senza ripartizione annuale) dalla medesima norma, " i rimborsi sono effettuati applicando la riduzione percentuale del 50 per cento sulle somme dovute" e che " a seguito dell'esaurimento delle risorse stanziate dal presente comma, non si procede all'effettuazione di ulteriori rimborsi", non prevede una falcidia sostanziale del quantum del relativo credito del contribuente, nel caso di specie accertato con sentenza irrevocabile. Piuttosto, il complesso normativo in questione determina le modalità e le procedure di effettuazione del rimborso in sede amministrativa, regolando il relativo procedimento secondo criteri di ordinata contabilità dello Stato, e, tenuto conto della limitatezza delle risorse stanziate e disponibili, ne disciplina l'impiego con l'intento di escludere, per quanto possibile, sperequazioni tra i singoli aventi diritto nel medesimo contesto cronologico e finanziario.

Nella sostanza, quindi, l'avente diritto al rimborso che, per effetto della descritta disciplina di attuazione, sia stato soddisfatto solo per metà del suo credito, o addirittura non sia stato affatto soddisfatto, non perde comunque il diritto all'integrale adempimento del rimborso, così come accertato ormai irrevocabilmente.

A tale conclusione conduce innanzitutto la stessa lettera delle disposizioni in questione, che si riferiscono unicamente all'"effettuazione dei rimborsi" e non al diritto sostanziale che ne è oggetto.

Del resto anche il giudice delle leggi (con riferimento alla fattispecie, ante già richiamata, della c.d. "legge Pinto", assimilabile a quella sub iudice), ha concluso nello stesso senso, chiarendo che " la L. 24 marzo 2001, n. 89, denunciato art. 3, comma 7, (Previsione di equa riparazione in caso di violazione del termine ragionevole del processo e modifica dell'art. 375 c.p.c.) - nel testo risultante dalla modifica da ultimo introdotta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 55, comma 1, lett. c), (Misure urgenti per la crescita del Paese), convertito con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, - stabilisce che "L'erogazione degli indennizzi (per irragionevole durata del processo) agli aventi diritto avviene nei limiti delle risorse disponibili". 2. - Tale disposizione, ovviamente, non comporta che l'esaurimento dei fondi destinati (in bilancio dell'amministrazione erogante) al pagamento degli indennizzi in questione, escluda in via definitiva l'adempimento dei giudicati di condanna ex L. n. 89 del 2001, con riguardo ai quali non vi siano al momento risorse disponibili. Comporta bensì unicamente che, in conseguenza di quella attuale indisponibilità, il pagamento degli indennizzi di che trattasi sia differito al momento in cui sia

ripristinata la disponibilità delle correlative risorse, ed avvenga, quindi, in ritardo rispetto alla data di intervenuta definitività del titolo." (Corte Cost., sent. n. 157 del 2015).

Più in generale, sia pur con riferimento a fattispecie diversa, la stessa Corte costituzionale ha del resto affermato che "una decisione di giustizia che non possa essere portata ad effettiva esecuzione (eccettuati i casi di impossibilità dell'esecuzione in forma specifica) altro non sarebbe che un'inutile enunciazione di principi, con conseguente violazione degli artt. 24 e 113 Cost., i quali garantiscono il soddisfacimento effettivo dei diritti e degli interessi accertati in giudizio nei confronti di qualsiasi soggetto" (Corte Cost., sent. n. 419 del 1995).

Con riferimento ai limiti introdotti dalla medesima "legge Pinto", anche la giurisprudenza della Corte di Strasburgo ha affermato il principio secondo il quale la mancanza di risorse finanziarie non può costituire di per sè sola la ragione per non adempiere un debito riconosciuto giudizialmente (Corte EDU, 29.3.2006, Cocchiarella c. Italia, p. 90; cfr. anche Corte EDU, 21.12.2010, Gaglione c. Italia, p. 35.17).

Infine, il contenimento della rilevanza dei limiti di stanziamento alla sola fase procedimentale di attuazione del rimborso corrisponde anche ad un' interpretazione costituzionalmente orientata della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, per evitare la possibile disparità di trattamento, contrastante con l'art. 3 Cost., che verrebbe altrimenti a crearsi tra i contribuenti i quali, per effetto della n. 289 del 2002, art. 9, comma 17, non hanno versato il 90% dell'IRPEF di cui agli anni d'imposta 1990, 1991 e 1992,godendo integralmente della relativa agevolazione, ed i contribuenti che, avendo a loro volta diritto allo stesso beneficio, hanno invece integralmente versato l'IRPEF relativa ai medesimi periodi, e debbono pertanto anch'essi poter recuperare interamente il 90% dell'imposta, pagato in eccedenza.

Infatti questa Corte, con orientamento da tempo consolidato, ha già affermato che " In tema di condono fiscale e con riferimento alla definizione automatica della posizione fiscale relativa agli anni 1990, 1991 e 1992, prevista dalla L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 17, a favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa, la definizione può avvenire in due simmetriche possibilità: in favore di chi non ha ancora pagato, mediante il pagamento solo del 10 per cento del dovuto da effettuarsi entro il 16 marzo 2003; in favore di chi ha già pagato, attraverso il rimborso del 90 per cento di quanto versato al medesimo titolo. Ciò per effetto dell'intervento normativo citato, cui va riconosciuto il carattere di "ius superveniens" favorevole al contribuente, tale da rendere quanto già versato non dovuto "ex post"." (Cass. 01/10/2007, n. 20641), sottolineando che "diversamente opinando, si realizzerebbe una ingiustificata disparità di trattamento - peraltro, assolutamente iniqua, in quanto (assurdamente) a tutto danno del contribuente più diligentemente osservante della legge - tra soggetti passivi della medesima fattispecie tributaria: in modo specifico, tra chi non ha pagato e chi ha pagato.

Invece, in maniera più coerente anche con gli immanenti principi di ragionevolezza, deve ritenersi che spetti a tutti il beneficio della riduzione del carico fiscale de quo ad un decimo".

7. Deve escludersi che, per effetto della sopravvenienza e dell'applicazione (con gli effetti di cui al paragrafo che precede) del D.L. n. 91 del 2017, art. 16-octies, e del conseguente provvedimento

di attuazione del direttore dell'Agenzia delle entrate, sia configurabile una lesione dei diritti del contribuente che evidenzi profili di illegittimità costituzionale.

Innanzitutto, per le ragioni già chiarite, il complesso normativo in questione non incide sull'an e sul quantum del diritto sostanziale del contribuente al rimborso, come accertato dalla sentenza passata in giudicato, e non si determina, pertanto, una violazione dell'art. 24 Cost., e (per comparazione con i contribuenti che non avevano versato ab origine il 90% dell'imposta) dell'art. 3 Cost..

Inoltre, come questa Corte ha già avuto modo di rilevare, il legittimo affidamento del contribuente, nel caso di specie all'attuazione integrale del rimborso attraverso il procedimento in questione, non si traduce nell'aspettativa di intangibilità della relativa normativa, tanto meno in settori (quale quello fiscale) in cui è necessario - e di conseguenza ragionevolmente prevedibile - che le norme in vigore vengano continuamente adeguate alle variazioni della congiuntura economica (cfr. Cass. 24/02/2020, n. 4848; Cass. 20/02/2020, n. 4411 e giurisprudenza comunitaria ivi citata in motivazione).

Infine, attraverso il complesso della normativa di attuazione de qua, il legislatore, preso atto della limitatezza delle risorse finanziarie erariali in un dato contesto temporale e considerate le superiori finalità pubbliche cui esse sono destinate, ha realizzato un legittimo bilanciamento tra queste ultime ed i diritti del singolo contribuente. Bilanciamento raggiunto peraltro approntando un sistema procedimentale che, operando l'effettuazione" dei rimborsi in considerazione non solo delle risorse disponibili, ma anche del complesso delle domande proposte in un determinato periodo di tempo, incide proporzionalmente su ciascuna di queste ultime ed esclude, pertanto, sperequazioni tra i singoli aventi diritto nel medesimo contesto procedimentale, cronologico e finanziario.

Fermo restando che, come si è detto, la limitazione dello specifico stanziamento non comprime il diritto sostanziale al rimborso già accertato e, come si dirà, neppure ne preclude definitivamente l'attuazione.

8. Rimane peraltro da chiarire quali siano i criteri con i quali il giudice dell'ottemperanza deve provvedere ad attuare la disciplina sinora illustrata.

Invero il Collegio è consapevole che, con precedenti arresti, è stato ritenuto che l'applicazione dei limiti al rimborso, nella fase esecutiva e quale concreta modalità di attuazione della medesima sentenza di ottemperanza, presuppone che sia "allegato dall'Amministrazione quali e quante domande di rimborso siano state presentate o integrate" (Cass. 15.03.2019, n. 7368, in motivazione) e che il giudice dell'ottemperanza "avrebbe dovuto verificare se era stata provato dall'Agenzia delle entrate che l'ammontare delle istanze di rimborso presentate eccedesse le complessive risorse stanziate dal citato art. 16-octies, e, quindi, provvedere di conseguenza." (Cass. 23/03/2021, n. 8380, in motivazione).

Tuttavia, tali conclusioni vanno coniugate con la considerazione della peculiarità della fattispecie controversa e dello stesso giudizio di ottemperanza.

Deve infatti innanzitutto considerarsi che, per tutto quanto sinora argomentato, i limiti al rimborso di cui si discute non sono elementi costitutivi, e neppure impeditivi, modificativi o estintivi, del diritto sostanziale al rimborso accertato nel giudizio di cognizione, integrando piuttosto delle modalità attuative e procedimentali di tale diritto, dettate direttamente dalla legge. Pertanto, la verifica dei presupposti e delle modalità con i quali essi devono operare appartiene piuttosto al procedimento di attuazione del comando giudiziale, e non è riducibile alla rigorosa applicazione degli oneri di allegazione e di prova rimessi alle parti.

Deve inoltre considerarsi la peculiare natura "attuativi" del giudizio di ottemperanza, ed in particolare di quello tributario, nel senso che (Cass. 20/06/2019, n. 16569, in motivazione): "Tale giudizio presenta, quindi, connotati del tutto diversi rispetto al corrispondente giudizio esecutivo civile, dal quale si differenzia, perchè il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione passata in giudicato, quanto piuttosto quello di dare concreta attuazione a quel comando, anche se questo non contenga un precetto dotato dei caratteri propri del titolo esecutivo (Cass. n. 646 del 18/1/2012; Cass. n. 4126 del 1/3/2004; Cass. n. 20202 del 24/9/2010), compiendo gli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della sentenza.

Ciò comporta che, se da un lato, il potere del giudice dell'ottemperanza sul comando definitivo inevaso non può che essere esercitato entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita con il giudicato, non potendo essere attribuiti alle parti diritti nuovi ed ulteriori rispetto a quelli riconosciuti con la sentenza da eseguire (cd. "carattere chiuso del giudizio di ottemperanza"), dall'altro lato, può - e deve - essere enucleato e precisato da quel giudice il contenuto degli obblighi scaturenti dalla sentenza da eseguire, chiarendosene il reale significato (Cass. n. 22188 del 24/11/2004; Cass. n. 28944 del 10/12/2008; Cass. n. 11450 del 25/5/2011; Cass. n. 15827 del 29/7/2016).

La sentenza e gli obblighi che da essa scaturiscono segnano, dunque, il limite dell'oggetto del giudizio in questione, potendo il ricorso per ottemperanza essere proposto solo per far valere le statuizioni che sono contenute nel giudicato o, comunque, per conseguire posizioni giuridiche che dallo stesso discendono come autonoma conseguenza di legge, ma non per trattare questioni nuove o indipendenti rispetto al giudizio conclusosi con la sentenza di cui si chiede la esecuzione; il giudice dell'ottemperanza, tuttavia, al fine di assicurare la piena attuazione del giudicato, può enucleare e precisare il contenuto degli obblighi nascenti dalla sentenza passata in giudicato (come, ad esempio, può avvenire con riguardo agli accessori del credito consacrato nel decisum che, per loro natura, devono essere considerati ricompresi nella pronuncia da eseguire).

In sostanza, anche quando il comando non risulta ben definito, il giudice dell'ottemperanza può compiere un'attività cognitiva e ricostruttiva degli obblighi sanciti dalla sentenza ormai definitiva, che non è, invece, consentita nel giudizio esecutivo civile.".

E' dunque in tale contesto dell'attività cognitiva e ricostruttiva degli obblighi sanciti dalla sentenza ormai definitiva che il giudice dell'ottemperanza ha in ogni caso il potere ed il dovere di compiere gli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della decisione da attuare, che nel caso di specie si estendono alla verifica di tutti i presupposti e di tutte le

condizioni che determinano, nel senso sinora precisato, il rimborso da erogare, in considerazione delle risorse disponibili, ai sensi del D.L. n. 91 del 2017, art. 16-octies, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 123 del 2017, e del conseguente provvedimento direttoriale.

Si tratta del resto, della medesima verifica che dovrebbe inderogabilmente compiere ex lege l'Amministrazione in sede di effettuazione del rimborso accertato dalla sentenza de qua, nella quale si sostituisce quindi il giudice dell'ottemperanza, servendosi, se necessario, del commissario ad acta.

Peraltro, proprio l'esigenza che, in sede di ottemperanza, vengano adottati - in luogo dell'ufficio che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge - tutti quei provvedimenti indispensabili per l'attuazione effettiva del comando giudiziale reso nei confronti dell'Amministrazione, rende necessario che il giudice dell'ottemperanza non si limiti, nella sentenza, a riprodurre genericamente il testo di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70, comma 7, o altra formula generica e di stile ad essa equivalente, ma, ove necessario, disponga specificamente anche in ordine al quomodo della stessa attuazione.

9. L'eventuale verificata incapienza, con riferimento al momento dell'effettiva attuazione, delle risorse stanziate sugli ordinari capitoli di spesa utilizzati per il rimborso delle imposte sui redditi e dei relativi interessi, nel limite di cui alla L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, (come, da ultimo, modificato dal D.L. n. 162 del 2019) e di eventuali successivi ulteriori stanziamenti, se preclude, in tutto o in parte, l'"effettuazione" del rimborso ai sensi della medesima norma e del relativo provvedimento direttoriale che l'ha integrata, non determina, per quanto già argomentato, l'estinzione, parziale o integrale, del relativo diritto sostanziale del contribuente, e non preclude quindi definitivamente, nè procrastina sine die, la sua attuazione, secondo gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione e, dunque, del commissario ad acta nominato dal giudice dell'ottemperanza, che nella relativa sentenza deve precisare il quomodo dell'intervento sostitutivo.

A tal fine, va considerato che secondo la stessa prassi amministrativa (nota n. 32882 del 25 marzo 2002 del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato del Ministero dell'Economia e delle Finanze; nota n. 2002/81152 del 11 aprile 2002 della Direzione Centrale Amministrativa dell'Agenzia delle Entrate; circolare dell'Agenzia delle entrate 4 febbraio 2003, n. 5/E, p. 4; circolare della Ragioneria generale dello Stato n. 24/2014, p. 6 e 7, con specifico riferimento alle Agenzie fiscali ed al giudizio di ottemperanza tributario; cfr. altresì circolare della Ragioneria generale dello Stato n. 24/2015, con riferimento alla dematerializzazione dello speciale ordine di pagamento), l'Agenzia delle entrate, ed in sostituzione di quest'ultima il commissario ad acta, allo scopo di consentire che il giudicato trovi attuazione, sono eventualmente legittimati anche all'emanazione dello speciale ordine di pagamento in conto sospeso di cui al D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, art. 14, comma 2, convertito nella L. 28 dicembre 1997, n. 30, (ed integrato dal D.M. 1 ottobre 2002, e dal D.M. 24 giugno 2015, relativamente alle modalità ed alle caratteristiche dell'ordine di pagamento), con il quale l'Amministrazione dello Stato può disporre il pagamento mediante emissione di uno speciale ordine rivolto all'istituto tesoriere (Banca d'Italia), al quale chiede di effettuare il pagamento registrandolo in conto sospeso, in attesa della

regolarizzazione contabile, che avverrà non appena saranno rese disponibili le necessarie risorse sul pertinente capitolo, con conseguente ripianamento dell'anticipazione.

L'ordine può essere emesso in presenza di due presupposti: la sussistenza di provvedimenti giurisdizionali o lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva, e l'assenza di disponibilità finanziaria nel pertinente capitolo di spesa. La ratio del relativo procedimento contabile è quella di evitare gli aggravi di spesa, inerenti la procedura esecutiva, e di consentire alla PA di provvedere al pagamento spontaneo per limitare il più possibile i danni al pubblico erario, derivanti dall'effettivo azionamento della procedura esecutiva e dal conseguente possibile blocco dell'attività' amministrativa, contemperando in tal modo l'interesse del singolo alla realizzazione del suo diritto con quello generale ad un'ordinata gestione delle risorse finanziarie pubbliche.

La procedura in parola può quindi essere esperita nell'ipotesi di concreta impossibilità, nei termini consentiti, di effettuare i pagamenti a carico dei pertinenti capitoli ordinari di spesa, compreso dunque quello utilizzato per il rimborso delle imposte sui redditi e dei relativi interessi.

In dottrina, peraltro, è stato anche affermato che l'adozione del procedimento in conto sospeso, qualora ne ricorrano i presupposti di legge, costituisce un atto dovuto, finalizzato a superare la mancanza di fondi, e che l'inerzia può comportare per l'Amministrazione maggiori oneri patrimoniali per effetto del ritardo nell'adempimento e la conseguente eventuale responsabilità del funzionario preposto all'esecuzione concreta della sentenza di condanna al rimborso a favore del contribuente.

10. Può quindi concludersi rilevando che la soluzione interpretativa prospettata, escludendo la falcidia del credito accertato, cosi come la sua incerta dilazione, non solo è costituzionalmente orientata, per quanto già rilevato, ma è pure conforme ai precetti della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo, rispetto alla quale il largo margine di apprezzamento pur riconosciuto agli Stati nel regolare la materia fiscale (art. 1, comma 2, Protocollo n. 1) va letto alla luce del principio del "giusto equilibrio" (comma 1), in termini di giustificazione e proporzione (CEDU, 03/07/2003, Buffalo S.r.l. vs. Italia), non diversamente dalle fattispecie espropriative (CEDU, 16/03/2010, Di Belmonte vs. Italia).

11. Va quindi formulato il seguente principio di diritto: " Nel giudizio tributario di ottemperanza di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70, il giudice dell'ottemperanza, adito dal contribuente per l'esecuzione del giudicato scaturente da decisione ricognitiva del diritto al rimborso d'imposte per effetto di benefici fiscali accordati in conseguenza di eventi calamitosi, deve accertare la disponibilità degli appositi fondi stanziati ai sensi della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, - come modificato dal D.L. n. 91 del 2017, art. 16-octies, e dal D.L. n. 162 del 2019, art. 29, - e, in caso di verificata incapienza, deve attivare, con determinazioni specifiche anche tramite la nomina di un commissario ad acta, le procedure particolari previste dalla normativa di contabilità pubblica per dare completa esecuzione alla decisione del giudice di merito, compresa l'emissione dello speciale ordine di pagamento in conto sospeso, non essendo desumibile dalla normativa di riferimento, interpretata alla luce dei principi costituzionali e convenzionali, alcuna possibile falcidia di diritti patrimoniali del contribuente giudizialmente accertati." (Nello stesso senso e nella medesima udienza, v. Cass.19/05/2022, nn. 16289 e 16290).

12. Tanto premesso, nel caso di specie la CTR non ha fatto buon governo dei principi sinora illustrati, avendo erroneamente negato l'applicabilità del D.L. 20 giugno 2017, n. 91, art. 16-octies, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2017, n. 123; mentre avrebbe dovuto ritenere la stessa disposizione applicabile in quanto vigente, dal 13 agosto 2017, nella fase di esecuzione ed attuazione del rimborso, che è diretta a disciplinare, e dunque nella pendenza del giudizio di ottemperanza (che, come risulta dalla sentenza impugnata, è stato introdotto dopo l'entrata in vigore della ridetta normativa).

Il giudice dell'ottemperanza avrebbe pertanto dovuto verificare l'effetto, nel senso già precisato, della disposizione in questione sulle modalità di attuazione del rimborso nel caso di specie, adottando di conseguenza i provvedimenti specifici indispensabili all'ottemperanza, ovvero determinando il quomodo dell'attuazione stessa, a seconda della capienza o meno delle risorse stanziate, applicando il principio appena illustrato.

Tuttavia, lo stesso controricorrente ha dedotto di aver comunque già ricevuto dall'Amministrazione il pagamento integrale dell'importo oggetto della sentenza da ottemperare e tale risultato deve presumersi conseguente ad una legittima azione amministrativa, che abbia assicurato il reperimento dei fondi necessari, ricorrendo allo stanziamento in senso proprio, o al conto sospeso o comunque ad altro strumento contabile. Non è quindi necessario, in accoglimento del ricorso, cassare la sentenza impugnata e rinviare al giudice a quo affinchè adotti, specificando le modalità di attuazione, i provvedimenti indispensabili all'ottemperanza in luogo dell'Ufficio, il quale ha comunque già provveduto.

Il ricorso va allora rigettato, essendo necessario e sufficiente correggere, nei termini dei principi sinora esposti, la motivazione della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 4.

13. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

14. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13 comma 1- quater.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore del controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 1.900,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 18 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 9 giugno 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza