Sentenza del 10/06/2022 n. 18715 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, con un unico motivo, contro G.A.M., che è rimasto intimato, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione staccata di Catania (di seguito C.t.r.), n. 1956/06/2020, depositata il 21 aprile 2020 e non notificata, che ha accolto il ricorso del contribuente per l'ottemperanza dell'Amministrazione finanziaria agli obblighi derivanti dalla sentenza del medesimo organo giudicante, che aveva riconosciuto allo stesso contribuente 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. Con la sentenza impugnata il giudice ha tuttavia ritenuto che l'amministrazione fosse tenuta al rimborso dell'intero importo dovuto, accertato con sentenza passata in giudicato; ha quindi accolto il ricorso del contribuente, nominando un commissario ad acta per l'adozione dei provvedimenti necessari per disporre l'integrale pagamento delle somme riconosciute dalla sentenza da ottemperare.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Agenzia delle entrate denuncia la 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 del Provvedimento del 26 settembre 2017 del Direttore dell'Agenzia delle entrate, per avere il giudice a quo erroneamente ritenuto che l'amministrazione finanziaria debba ottemperare al giudicato tributario con il pagamento dell'intera somma liquidata, a titolo di rimborso, dalla sentenza da ottemperare, divenuta irrevocabile.

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 l'ottavo periodo della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, 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. 2.2 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. 2.3 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 applicato alla fattispecie in esame il D.L. n. 91 del 2017, art. 16-octies, che 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.

La ricorrente precisa che l'insufficienza delle risorse continua a persistere anche dopo il rifinanziamento previsto dal D.L. n. 162 del 2019, art. 29, che ha lasciato immutata la norma nella parte in cui prevede il limite all'effettuazione dei rimborsi; secondo l'Agenzia delle entrate la conversione del decreto ad opera della L. n. 8 del 2020 non ha apportato alcuna modifica alla previgente normativa ed è in vigore, con la nuova formulazione, dal 31 gennaio 2020.

2.1. Il motivo è fondato e va accolto.

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).

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 muli-1S 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 toro 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.

Secondo la giurisprudenza di codesta Corte, dunque, la disciplina dei limiti quantitativi al rimborso nella misura del 50 per cento si applica qualunque sia il titolo del rimborso, compreso quello giudiziale (vedi Cass., Sez. 5, n. 7368 del 15.03.2019, in motivazione), ed a tutti i giudizi esecutivi instaurati dopo la sua entrata in vigore, compresi in particolare i giudizi di ottemperanza in corso (Sez. 6-5, Ordinanza n. 28108 del 14/10/2021, Rv. 662460 - 01; Sez. 6-5, Ordinanza n. 4570 del 21/02/2020, Rv. 657315 - 01).

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, peraltro, il D.L. n. 91 del 2017, art. 16-octies, diverrebbe sostanzialmente inapplicabile.

2.2. 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) 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".

Il complesso normativo in questione non prevede una falcidia sostanziale del quantum del relativo credito del contribuente, nel caso di specie accertato con sentenza irrevocabile, piuttosto 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.

Sotto tale profilo non si ravvisano profili di illegittimità costituzionale, in quanto, 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.

Fermo restando che la limitazione dello specifico stanziamento non comprime il diritto sostanziale al rimborso già accertato e, come si dirà, neppure ne preclude definitivamente l'attuazione, con ciò non incorrendo nella violazione degli artt. 24 e (per comparazione con i contribuenti che non avevano versato ab origine il 90% dell'imposta) 3 Cost..

Del resto anche il giudice delle leggi, con riferimento alla fattispecie della c.d. "legge Pinto", assimilabile a quella sub iudice, ha concluso nel senso che l'esaurimento dei fondi destinati (in bilancio dell'amministrazione erogante) al pagamento degli indennizzi in questione non esclude 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, ma comporta 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 (Corte Cost., sent. n. 157 del 2015).

La decisione risulta in linea con la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, che, con riferimento ai limiti introdotti dalla "legge Pinto", 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 L. 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.

2.3. Va, dunque, dato seguito al principio di diritto, enunciato da Cassazione civile sez. trib., 19/05/2022, (ud. 18/05/2022, dep. 19/05/2022), n. 16289, e da Cassazione civile sez. trib., 19/05/2022, (ud. 18/05/2022, dep. 19/05/2022), n. 16290, per il quale "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 delle 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 piena esecuzione alla decisione del giudice di merito, ivi 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".

2.4. Tanto premesso, nel caso di specie, la C.t.r. non ha fatto buon governo dei principi sinora illustrati, in quanto nella sostanza ha 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).

Inoltre, il giudice dell'ottemperanza avrebbe 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 indispensabili all'ottemperanza, ovvero determinando il quomodo dell'attuazione stessa, a seconda della capienza o meno delle risorse stanziate, applicando il principio appena illustrato.

Questa Corte, sebbene sia consapevole che, con precedenti arresti, è stato affermato 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 dalli 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 deve "verificare se era stata provato dall'Agenzia delle entrate che l'ammontare delle istanze di rimborso presentate eccedesse le complessive risorse stanziate dall'art. 16-octies cit. e, quindi, provvedere di conseguenza" (Cass. 23/03/2021, n. 8380, in motivazione), tuttavia ritiene che 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 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, dunque, considerarsi la peculiare natura "attuativa" 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.

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".

Si tratta del resto, della medesima verifica che dovrebbe inderogabilmente compiere ex lege l'Amministrazione in sede di spontanea attuazione della sentenza de qua, nella quale si sostituisce quindi il giudice dell'ottemperanza, servendosi, se necessario, del commissario ad acta. Il quale peraltro, allo scopo di consentire che il giudicato trovi attuazione nei confronti dell'Agenzia fiscale obbligata, ma nel rispetto dei limiti di cui al D.L. n. 91 del 2017, art. 16-octies, secondo la prassi (circolare dell'Agenzia delle entrate 4 febbraio 2003, n. 5/E; circolare della Ragioneria generale dello Stato n. 24/2014, al p. 7, con specifico riferimento al giudizio di ottemperanza tributario) è legittimato anche all'emanazione dello speciale ordine di pagamento in conto sospeso di cui al D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, art. 4, convertito nella L. 28 dicembre 1997, n. 30, con il quale l'Amministrazione dello Stato può disporre il pagamento mediante emissione di uno speciale ordine rivolto all'istituto tesoriere, da regolare in conto sospeso, 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 (sul punto, vedi l'ampia motivazione contenuta nelle citate sentenze di questa Sezione nn. 16289 e 16290/2022, alla quale si rimanda).

La sentenza impugnata va pertanto cassata, con rinvio al giudice a quo affinchè provveda applicando i principi sinora illustrati.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 18 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 10 giugno 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza