Sentenza del 27/09/2022 n. 28059 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso avverso l'ordinanza n. 1100/10/14 della Commissione tributaria regionale della Puglia, depositata il 16 dicembre 2014, con la quale era stato rigettato il reclamo proposto dal medesimo ufficio avverso gli atti e i provvedimenti attuativi disposti con sentenza n. 111/10/2013, depositata il 25/06/2013 dalla medesima Commissione regionale, all'esito del giudizio di ottemperanza, celebrato D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 70, comma 7.

Dal ricorso dell'Amministrazione finanziaria si evince che la controversia trae origine dalla sentenza n. 53/09/2012, pronunciata dalla Commissione tributaria regionale della Puglia, che aveva riconosciuto alla società "Le M. s.r.l." il diritto al rimborso di Euro 244.878,00 a titolo di iva, oltre interessi. La sentenza, notificata all'Agenzia delle entrate, non fu impugnata, così passando in giudicato. Nelle more del giudizio, con scrittura privata autenticata del 16.06.2010, la società aveva ceduto il credito a Q.D. e R.D. i quali, all'esito del contenzioso, notificarono all'Agenzia delle entrate e ad Equitalia Sud, nella qualità di cessionari del credito, l'invito ad adempiere, contestualmente ponendo in mora gli uffici finanziari, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70, comma 2. Decorsi inutilmente i termini per l'adempimento spontaneo, fu introdotto il giudizio di ottemperanza, definitosi con la sentenza n. 111/10/2013, con cui fu accolto il ricorso dei creditori e nominato il delegato all'esecuzione in sostituzione dell'Amministrazione finanziaria per l'ipotesi di persistente inottemperanza.

L'Amministrazione tuttavia sosteneva che il credito ceduto dalla Le M. ai Q.- R. dovesse compensarsi con i debiti fiscali della società cedente, accertati con separata sentenza n. 52/03/2010, pronunciata il 23.09.2010 sempre dalla Commissione tributaria regionale della Puglia e passata in giudicato. Pertanto propose reclamo avverso gli atti e i provvedimenti attuativi disposti con la sentenza n. 111/10/2013.

Inizialmente il Presidente della Commissione tributaria regionale, con nota del 13.12.2013, rispose ritenendo che alcun provvedimento dovesse essere emesso dalla Presidenza, trattandosi di questioni da "affrontare ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70, comma 7, in sede di impugnazione proposta ai sensi del successivo comma 10, del citato articolo, esperibile non soltanto per inosservanza delle norme sul procedimento, ma anche per violazione di legge, in applicazione dell'art. 111 Cost....". Successivamente, alla reiterazione del reclamo, provvide al suo rigetto con provvedimento n. 264/10/14.

Tale ultimo provvedimento fu poi a sua volta reclamato dall'Agenzia delle entrate, che denunciò la violazione dell'art. 112 c.p.c., per aver omesso l'esame delle ragioni dell'Amministrazione

finanziaria sulla non spettanza del rimborso Iva per intervenuta compensazione. Nel contraddittorio delle parti la Commissione regionale respinse le ragioni perorate dall'Ufficio, ritenendo inopponibile ai cessionari del credito, notificato all'Amministrazione finanziaria il 25 giugno 2010, il debito fiscale della cedente insorto con giudicato formatosi l'8 novembre 2011. Dichiarò dunque chiuso il procedimento d'ottemperanza.

L'Agenzia delle entrate ha censurato il provvedimento con due motivi, chiedendone la cassazione, cui hanno resistito i cessionari, con controricorso e ricorso incidentale più memoria.

All'esito della pubblica udienza del 20 aprile 2022, celebrata ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8, convertito con modificazioni in L. 18 dicembre 2020, n. 176, la causa è stata riservata e decisa.

Motivi della decisione

La ricorrente ha censurato l'ordinanza:

con il primo motivo per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 70, comma 8, nonchè del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 28 ter, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver erroneamente ritenuto che la compensazione sarebbe stata tardivamente proposta dopo la sentenza resa nel giudizio di ottemperanza, mentre, nella prospettazione della Amministrazione finanziaria, essa può essere esperita sino alla chiusura del giudizio relativo alla esecuzione della sentenza.

Con il secondo motivo per la violazione e falsa applicazione dell'art. 1248 c.c., comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che un credito fiscale del contribuente, afferente l'anno d'imposta 2003, non possa essere compensato con un debito fiscale -relativo al medesimo anno d'imposta-, qualora la cessione del credito risulti notificata al debitore ceduto (l'Amministrazione finanziaria) anteriormente al passaggio in giudicato della sentenza accertativa del debito fiscale.

Preliminarmente occorre verificare se il ricorso sia ammissibile. Dalla ricostruzione della vicenda processuale operata nel provvedimento impugnato emerge che alla sentenza n. 111/10/2013, depositata il 25.06.2013 dalla Commissione tributaria regionale della Puglia nel giudizio di ottemperanza - proposto da Q.D., R.D., Le M. s.r.l. -, con la quale era accolto il ricorso e nominato il Dott. Cazzolla, componente del Collegio, "quale delegato per la esecuzione in sostituzione dell'Amministrazione, in caso di persistente inottemperanza dell'Ufficio", seguì l'atto di reclamo, datato 25.10.2013, proposto dall'Agenzia delle entrate "avverso il Provvedimento attuativo di esecuzione, trasmesso all'Ufficio a mezzo fax in data 17.10.2013, emesso ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70, dal Dott. C.F.A., quale Commissario ad acta, per la esecuzione della sentenza n. 111/10/13, pronunciata l'11.06.2013, depositata il 25.06.2013 e notificata il 04.07.2013 per l'ottemperanza della sentenza n. 53/09/12". L'oggetto del reclamo, avverso gli atti del commissario ad acta (recte dal componente delegato) era la mancata compensazione del credito fiscale del contribuente con il credito fiscale dell'Agenzia delle entrate, la cui eccezione riferiva essere stata "sollevata dall'Ufficio già in sede di trattazione del giudizio dell'ottemperanza". In data 27.11.2013 l'Ufficio depositò ulteriori memorie chiedendo con

urgenza la fissazione della data di trattazione. Era poi seguita la nota del 13.12.2013, e poi il provvedimento n. 264/10/14 del Presidente della Commissione provinciale, già richiamati nella descrizione dei fatti di causa, con cui il reclamo dell'Ufficio fu rigettato. Quest'ultimo provvedimento è quello avverso il quale fu poi proposto ulteriore reclamo, deciso con l'ordinanza ora al vaglio della Corte.

E' incontestabile che i vari reclami siano stati proposti dall'Amministrazione finanziaria avverso gli atti emanati ed eseguiti dal componente del collegio nominato per l'esecuzione della sentenza di cui si era chiesta l'ottemperanza; atti eseguiti ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70, comma 8, secondo quanto disposto dalla sentenza pronunciata ai sensi dell'art. 7, comma 7, del medesimo D.Lgs..

Inquadrata la cronologia degli atti e dei ricorsi, e identificato l'alveo giuridico in cui i predetti atti e ricorsi si collocano, è utile riportare la disciplina applicabile al caso di specie, ed in particolare i commi dell'art. 70 cit. più pertinenti alla fattispecie.

La norma recita "1. La parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato mediante ricorso da depositare in doppio originale alla segreteria della commissione tributaria provinciale, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata, e in ogni altro caso alla segreteria della commissione tributaria regionale. (...) 5. Entro venti giorni dalla comunicazione l'ufficio può trasmettere le proprie osservazioni alla commissione tributaria, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento. (...) 7. Il collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione. Il collegio, se lo ritiene opportuno, può delegare un proprio componente o nominare un commissario al quale fissa un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi e determina il compenso (...). 8. Il collegio, eseguiti i provvedimenti di cui al comma precedente e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza.

9. Tutti i provvedimenti di cui al presente articolo sono immediatamente esecutivi. 10. Contro la sentenza di cui al comma 7 è ammesso soltanto ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento. (...)".

L'art. 70 cit. individua dunque nella sentenza, pronunciata ai sensi del comma 7 all'esito del procedimento celebrato nel contraddittorio delle parti, il solo provvedimento impugnabile con ricorso per cassazione "per inosservanza delle norme sul procedimento".

Sulla portata interpretativa della norma, e in particolare sui limiti di ricorribilità avverso la sentenza, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che sebbene il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70, preveda il ricorso per cassazione contro la sentenza pronunciata in esito al giudizio di ottemperanza solo per "violazione delle norme del procedimento", deve ritenersi possibile la denuncia non soltanto della violazione delle norme disciplinanti il predetto giudizio, ma anche

ogni altro error in procedendo nel quale sia incorso il giudice dell'ottemperanza ed, in particolare, il mancato o difettoso esercizio del potere-dovere di interpretare ed 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., 16 aprile 2014, n. 8830; 28 settembre 2018, n. 23487). Si è peraltro anche affermato che la facoltà concessa all'amministrazione finanziaria di sospendere il pagamento di un proprio debito nei confronti del contribuente a garanzia di eventuali crediti vantati a diverso titolo nei confronti di quest'ultimo, prevista dal R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, (cosiddetto "fermo amministrativo") può essere esercitata nel corso del giudizio di cognizione avente ad oggetto l'accertamento della pretesa restitutoria vantata dal contribuente, ma non nel giudizio di ottemperanza alla sentenza favorevole a quest'ultimo. Il giudizio di ottemperanza, infatti, non consente al giudice altro accertamento che quello dell'effettiva portata precettiva della sentenza di cui si chiede l'esecuzione, con la conseguenza che è inibito a quel giudice prendere in esame l'applicabilità della compensazione civilistica, alla quale è preordinato l'istituto del fermo amministrativo (Sez. U, 23 dicembre 2008, n. 30058; Cass., 14 luglio 2021, n. 20035).

Quanto al contenuto dell'ordinanza che dichiara chiuso il procedimento, cui fa riferimento l'art. 70 cit., comma 8, trattasi di provvedimento che, non riconoscendosene generalmente un contenuto decisorio, si ritiene non impugnabile. A tal fine la giurisprudenza di legittimità ha rimarcato il suo contenuto meramente ordinatorio, che si limita a dichiarare chiuso il procedimento ed a prendere atto dell'avvenuta esecuzione, sicchè la stessa non è impugnabile, come si desume dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70, comma 10, che limita l'esperibilità del ricorso per cassazione (per inosservanza delle norme sul procedimento) alla sola sentenza emessa ai sensi del comma 7 del medesimo articolo (Cass., 16 febbraio 2018, n. 3804). Tuttavia, a fronte di ipotesi in cui, nel dichiarare chiuso il procedimento di ottemperanza, il contenuto delle statuizioni adottate con esso abbiano esulato dalla natura ordinatoria per assumere contenuto decisorio, si è affermato che il provvedimento sia suscettibile di ricorso straordinario per cassazione, per violazione di legge, ex art. 111 Cost.. La Corte di legittimità ha infatti ritenuto che qualora, senza limitarsi alla mera presa d'atto dell'avvenuta esecuzione dei provvedimenti emessi con la sentenza che ha precedentemente pronunciato sulla richiesta di ottemperanza, l'ordinanza abbia sindacato sulla correttezza dell'operato del commissario "ad acta" nell'interpretazione e nell'attuazione del decisum, essa sia impugnabile dinanzi alla Corte di Cassazione in applicazione del principio secondo cui ogni provvedimento giudiziario, ancorchè emesso in forma di ordinanza o di decreto, che abbia carattere decisorio e definitivo, può essere oggetto di ricorso alla stregua della citata disposizione costituzionale (Cass., 29 settembre 2017, n. 22877; 28 giugno 2017, n. 16086; 14 novembre 2018, n. 29300, quest'ultima in materia di regolazione delle spese di giudizio, su cui già aveva provveduto la sentenza pronunciata ai sensi dell'art. 70, comma 7, ritenendolo provvedimento abnorme).

Dall'interpretazione della disciplina si evince dunque che il giudizio di ottemperanza non attribuisce alle Commissioni tributarie una giurisdizione estesa al merito, per costituire un procedimento chiuso, in cui il potere del giudice sul comando definitivo inevaso va esercitato entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita con quel giudicato, di cui deve solo enuclearsi e precisarsi il significato ai fini dell'adempimento degli obblighi in esso contenuti (Cass., 8 febbraio 2008, n. 3057).

A tal fine si è chiarito come nel giudizio di ottemperanza ex art. 70 cit. il giudice non può dichiarare l'estinzione per compensazione del credito pecuniario accertato dalla sentenza in favore del contribuente, presupponendo una tale statuizione un'attività di accertamento del controcredito del Fisco (con riferimento alla relativa sussistenza, liquidità, esigibilità), che travalica i limiti fissati dal giudicato, eccedendo l'ambito della cognizione fissato dalla disciplina, salvo che sulla predetta compensazione non sia necessaria alcuna attività cognitiva, perchè già accettata dalle parti o perchè il credito opposto dal Fisco promani a sua volta da sentenza passata in giudicato (cfr. Sez. U., n. 30058 del 2008, cit.; Cass., 25/05/2011, n. 11450).

Ma se il contenuto della sentenza emessa ai sensi dell'art. 70 cit., comma 7, pur nell'ampia interpretazione resa dalla giurisprudenza di legittimità rispetto al dato testuale, resta fondamentalmente circoscritto al principio del "procedimento chiuso", a maggior ragione l'ordinanza emessa ai sensi dell'art. 70 comma 8 cit. non può estendersi oltre il perimetro del provvedimento meramente ordinatorio. Ciò è tanto vero che esso non è impugnabile, salvo la ricorribilità per cassazione ai sensi dell'art. 111 Cost., qualora assuma contenuto decisorio, costituendo allora un provvedimento abnorme. Occorre cioè che con esso si critichino e si aggiungano contenuti sostanziali alla sentenza d'ottemperanza, modificandone il contenuto. Va pertanto affermato il principio di diritto secondo cui "in tema di giudizio di ottemperanza, disciplinato dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 70, l'ordinanza di chiusura, pronunciata all'esito dei provvedimenti attuativi previsti dal comma 8 della medesima norma, non è impugnabile, salvo che da essa emergano contenuti decisori, modificativi della stessa sentenza d'ottemperanza, nel qual caso, per la sua abnormità, è ricorribile per cassazione ex art. 111 Cost.".

Tirando allora le fila del percorso logico sin qui seguito, con la sentenza n. 111/10/2013, pronunciata ai sensi dell'art. 70, comma 7 cit., la Commissione tributaria regionale della Puglia aveva deciso nel giudizio d'ottemperanza, nominando peraltro un componente del collegio per l'assunzione dei provvedimenti attuativi del pagamento invocato dai cessionari del credito, in sostituzione dell'Amministrazione finanziaria. Dal provvedimento oggetto di impugnazione risulta anche che in sede di giudizio di ottemperanza l'Agenzia aveva opposto la "sussistenza di carichi pendenti nonchè di debiti Erariali di cui era gravata la stessa società (cedente), i quali, pur se non ostacolano il rimborso, non possono, però essere ignorati...", e aveva riconosciuto l'operatività della cessione del credito di imposta per quanto eccedente i debiti fiscali iscritti a ruolo, non opponendosi alla erogazione ai cessionari del solo eventuale residuo dopo il soddisfacimento dei predetti carichi. Il giudice dell'ottemperanza, tuttavia, aveva preso atto che l'Agenzia delle entrate non aveva prodotto, medio tempore, alcuna documentazione che attestasse i pretesi crediti erariali in compensazione, così come era assente ogni riscontro dell'iscrizione a ruolo di carichi nei confronti della società Le Murici. Aveva a tal fine anche evidenziato che il rappresentante dell'Erario, in sede di discussione, aveva dichiarato "di non sapere se l'ufficio abbia iniziato azioni per il recupero delle somme". Con la sentenza n. 111/10/2013 riconobbe pertanto il diritto all'ottemperanza della sentenza 53/09/2012 (che aveva a sua volta riconosciuto alla società il credito iva di Euro 244.878,00 ai fini del rimborso), delegando per i provvedimenti attuativi un proprio componente.

Dunque la sentenza d'ottemperanza aveva già esaminato le ragioni avanzate dall'Ufficio in ordine ad una compensazione tra crediti e debiti, ma all'esito dell'esame, mancando le prove della pretesa creditoria dell'Amministrazione finanziaria, aveva accolto la richiesta dei ricorrenti in ottemperanza.

L'Agenzia delle entrate ritenne corretto proporre reclamo avverso i provvedimenti attuativi, da cui scaturì poi l'ordinanza 1100/10/2014, che, rigettando le ragioni dell'Amministrazione finanziaria, è stata ora impugnata dinanzi a questa Corte ai sensi dell'art. 111 Cost..

Ebbene, se la natura decisoria dell'ordinanza emessa ai sensi del comma 8 può involgere la sua impugnabilità qualora, senza limitarsi alla mera presa d'atto dell'avvenuta esecuzione dei provvedimenti adottati in forza della sentenza di ottemperanza, abbia sindacato sulla correttezza della sentenza stessa, nel caso di specie il provvedimento impugnato, pur infarcito di valutazioni e interpretazioni giuridiche, nel concreto non ha "inciso" sulla sentenza. Nell'ordinanza si è innanzitutto preso atto che l'Agenzia, pur potendo far valere in sede d'ottemperanza il proprio credito (derivante dalla sentenza n. 53/09/2012), si era limitata ad un "generico riferimento all'esistenza di crediti nei confronti della detta società", che erano comunque rimasti priva di prova in quella sede. Si è poi rilevato che il credito erariale era stato opposto formalmente solo al commissario ad acta (recte al componente del collegio delegato), nonchè "con il reclamo oggetto dell'odierno esame". Con ciò l'ordinanza ora impugnata ne ha sostanzialmente dichiarato l'inammissibilità per la sua tardività (cfr. pag. 10 dell'ordinanza). Solo dopo tali considerazioni, con espressione involuta ma sostanzialmente rivolta ad "arricchire" le ragioni del rigetto del reclamo, ha ritenuto che le pretese dell'Erario erano infondate anche nel merito.

Ebbene, la pronuncia sul merito è priva di rilevanza, perchè la Commissione, dichiarando l'inammissibilità del reclamo, si era già spogliata del potere decisorio.

In ogni caso la questione sollevata dall'Agenzia delle entrate, quella della compensazione dei crediti, era stata già trattata in seno al giudizio d'ottemperanza e nella sentenza d'ottemperanza. L'oggetto del reclamo avverso l'ordinanza di chiusura pronunciata D.P.R. n. 546 del 1992, ex art. 70, comma 8, era quindi del tutto inammissibile, perchè al più avrebbe dovuto costituire motivo d'impugnazione della sentenza dinanzi alla Corte di cassazione ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70, comma 10. Tale anomalia era già stata opportunamente evidenziata con la prima nota di risposta del Presidente della Commissione tributaria, pronunciata il 13.12.2013.

E quella inammissibilità, qualora non fosse stata già dichiarata con l'ordinanza ora al vaglio della Corte, poteva essere oggetto di declaratoria d'ufficio anche da parte del giudice di legittimità.

In conclusione il ricorso è inammissibile.

La declaratoria di inammissibilità del ricorso principale assorbe quello condizionato incidentale.

All'esito del giudizio segue la condanna dell'Agenzia alla rifusione delle spese processuali sostenute dai controricorrenti Q. e R., da liquidarsi nella misura specificata in dispositivo. Nulla va invece liquidato in favore della società Le M., rimasta intimata.

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.

Dichiara il ricorso principale inammissibile, assorbito quello incidentale condizionato. Condanna la ricorrente alla rifusione in favore di Q.D. e R.D. alle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano nella misura di Euro 7.000,00 per competenze ed Euro 200,00 per esborsi, oltre spese generali nella misura forfettaria del 15%, e accessori come per legge.

Così deciso in Roma, il 20 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza