

Sentenza del 23/01/2023 n. 1945 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso avverso la sentenza n. 191/05/2019, pronunciata il 12.03.2019 dalla Commissione tributari provinciale di Ragusa all'esito del giudizio di ottemperanza introdotto da A.A. per l'esecuzione della sentenza n. 40/05/2018 della medesima Commissione, con cui l'Amministrazione finanziaria era stata condannata al pagamento in favore del contribuente della somma di Euro 12.475,97 oltre interessi.

Nel contenzioso - insorto a seguito del silenzio-rifiuto al rimborso del 90% delle imposte versate a titolo di Irpef ed Ilor per gli anni 1990, 1991 e 1992, cui il contribuente sosteneva di avere diritto ai sensi della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9, comma 17, in applicazione delle misure varate a sostegno dei soggetti colpiti dal sisma del dicembre 1990 nelle province di Catania, Ragusa e Siracusa - l'Amministrazione finanziaria aveva sostenuto che quanto meno in sede di ottemperanza occorreva tener conto della L. 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, comma 665, come modificato del D.L. 20 giugno 2017, n. 91, art. 16 octies, convertito in L. 3 agosto 2017, n. 123, laddove introduceva una disciplina limitante il rimborso delle imposte già corrisposte, nella misura del 50%.

Con la sentenza ora all'attenzione della Corte è stata invece accolta la domanda di ottemperanza, a tal fine nominando un commissario ad acta per l'emanazione dei conseguenti provvedimenti attuativi.

L'Agenzia delle entrate ha censurato la pronuncia con un motivo, chiedendo la cassazione della sentenza, cui ha resistito con controricorso contribuente.

All'esito della udienza pubblica del 27 settembre 2022 la causa è stata riservata e decisa.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo l'Agenzia delle Entrate ha denunciato la violazione e falsa applicazione della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, come modificato del D.L. n. 91 del 2017, art. 16 octies, convertito in L. n. 123 del 2017, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè il giudice dell'ottemperanza non ha tenuto conto dello ius superveniens intervenuto nella specifica materia, così omettendo di applicare la predetta disciplina e dunque la dimidiazione del credito rimborsabile o, qualora esauriti i fondi, la negazione stessa del rimborso per le istanze per le quali era "ancora pendente il giudizio per il loro riconoscimento".

Il motivo è infondato.

Con esso si chiede in concreto di esaminare se, ed in quali limiti, del D.L. n. 91 del 2017, art. 16 octies , convertito con L. n. 123 del 2017 , abbia ricadute applicative sulla sentenza d'ottemperanza.

La norma ha modificato della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665 , che pertanto attualmente, dopo aver identificato i soggetti che possono beneficiare del rimborso delle imposte versate nel triennio 1990-1992 per un importo superiore al 10% previsto dalla L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 17 , e successive modificazioni, prevede che "...In relazione alle istanze di rimborso presentate, qualora l'ammontare delle stesse ecceda le complessive risorse stanziare dal presente comma, i rimborsi sono effettuati applicando la riduzione percentuale del 50 per cento sulle somme dovute; a seguito dell'esaurimento delle risorse stanziare 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".

Il testo della legge, che originariamente prevedeva uno stanziamento di Euro 90.000.000,00 (ottavo periodo della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665) , è stato modificato dal D.L. 30 dicembre 2019, n. 162 , successivo art. 29, convertito nella L. 28 febbraio 2020, n. 8 , relativamente a quantum del limite delle risorse stanziare ed utilizzabili, elevate 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".

In ordine a tale disciplina, e con orientamento interpretativo ormai consolidato, si è affermato che in mancanza di disposizioni transitorie non incide sui giudizi in corso l'introduzione di limiti quantitativi al procedimento di rimborso da parte di una legge sopravvenuta, attuata con provvedimento amministrativo, in quanto la stessa non si riflette sul titolo del diritto alla ripetizione, che si forma nel relativo processo, ma esclusivamente sull'esecuzione del medesimo (cfr. Cass., 24 aprile 2015, n. 8373 ; 14 marzo 2018, n. 6213 ; 15 marzo 2019, n. 7368). In un più ampio inquadramento della disciplina, in rapporto al diritto riconosciuto al contribuente nella sede giurisdizionale e in un giudizio di cognizione, può affermarsi che disposizioni che regolamentano l'erogazione di indennizzi, o come nel caso di specie riconoscono il diritto al rimborso di imposte, comportano che l'esaurimento dei fondi destinati dal bilancio dell'amministrazione erogante al loro pagamento, non escludono in via definitiva l'adempimento dei giudicati di condanna solo perchè al momento manchino risorse disponibili. Comportano invece solo che, in conseguenza di quella attuale indisponibilità, il soddisfacimento del credito sia differito al momento in cui sia ripristinata la disponibilità delle correlative risorse, provvedendosi in ogni caso, sia pur in ritardo rispetto alla data di intervenuta definitività del titolo (cfr. Corte Costituzionale, sent. n. 157 del 2015, in materia di indennizzi riconosciuti nella cd. "legge Pinto").

Dalla difesa dell'Amministrazione finanziaria emerge invece l'intento di insistere sull'applicabilità della disposizione sopraggiunta "anche alle controversie pendenti", così spiegandosi la domanda di cassazione della sentenza impugnata, perchè, in sua riforma, la medesima Corte adita o il giudice del rinvio circoscrivano "espressamente la condanna "nei limiti di cui della L. n. 190 del

2014, art. 1, comma 665 ""'. In tal modo l'Amministrazione finanziaria, pur facendo mostra di prendere atto della giurisprudenza intervenuta in punto di "intangibilità" del diritto riconosciuto nel giudizio di cognizione, cerca comunque di intervenire parimenti sul quantum, recuperando in sede di ottemperanza i limiti di rimborsabilità imposti dalle disponibilità finanziarie così come disciplinate dalla L. n. 190 del 2014 , secondo quanto prescritto dal modificato dal D.L. n. 91 del 2017, art. 1, comma 665 .

Senonchè questa Corte ha da ultimo affermato che nel giudizio tributario di ottemperanza, di cui del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 70 , il giudice, qualora adito dal contribuente per l'esecuzione del giudicato sul 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 del D.L. n. 91 del 2017, art. 16 octies , e del D.L. n. 162 del 2019, art. 29 , e, in caso di verificata incapienza, 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, una falcidia di diritti patrimoniali del contribuente giudizialmente accertati (Cass., 19 maggio 2022, n. 16289).

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

Quindi, con riguardo all'oggetto del giudizio d'ottemperanza e ai poteri del giudice dell'ottemperanza, ha rilevato che "...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, alla 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 stanziati 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 integrale 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 dai D.M. 1 ottobre 2002 e D.M. 24 giugno 2015 , relativamente alle modalità ed alle caratteristiche dell'ordine di pagamento), con il quale l'Amministrazione dello Stato può eseguire comunque il pagamento mediante emissione di uno speciale ordine rivolto all'istituto tesoriere (Banca d'Italia), al quale chiede di "anticipare" le somme necessarie ad effettuarlo, 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 aggravii 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. Può quindi concludersi rilevando che la soluzione interpretativa prospettata, escludendo la falcidia del credito accertato, così 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 Srl vs. Italia), non diversamente dalle fattispecie espropriative (CEDU, 16/03/2010, Di Belmonte vs. Italia)".

Le ragioni esposte nel precedente di questa Corte sono condivise da questo collegio.

Venendo allora alla pronuncia impugnata, si rileva che il giudice dell'ottemperanza ha deciso secondo i principi di diritto illustrati, escludendo che della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, come modificato dal D.L. n. 91 del 2017, abbia inciso sul diritto riconosciuto all'esito di un giudizio di cognizione, con sentenza passata in giudicato. Quanto all'ottemperanza invocata dal contribuente, altrettanto correttamente e in linea con i principi enunciati dalla giurisprudenza di legittimità, ha disposto che il commissario ad acta nominato provvedesse alla adozione di "tutti i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio condannato che li ha omessi, nelle forme amministrative per essi prescritte dalla legge, ivi comprese le procedure di pagamento in conto sospeso, di storno dai capitoli di spesa, ovvero di modificazione delle poste dei capitoli stessi...".

Il ricorso dell'Agenzia delle entrate è dunque rigettato.

Le spese di causa seguono la soccombenza e vanno liquidate nella misura specificata in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in favore della società nella misura di Euro 2.300,00 per competenze, Euro 200,00 per esborsi, oltre spese generali determinate nella misura forfettaria del 15%, nonchè accessori come per legge.

Così deciso in Roma, il 13 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 23 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza