

Sentenza del 17/05/2024 n. 13758 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Espone l'Agenzia delle entrate ricorrente che Intesa San Paolo Spa (incorporante per fusione della Banca Popolare dell'Adriatico Spa) notificò il 6.3.2019 all'Agenzia delle Entrate atto di messa in mora, con il quale chiedeva l'esecuzione del giudicato di condanna al rimborso formatosi (in sede di secondo rinvio effettuato da questa Corte) sulla sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo n. 715/04/2015 che, all'esito di un complesso e lungo iter giudiziario, aveva condannato l'Ufficio al pagamento, in favore della contribuente, della somma di Euro 1.250.153,65 a titolo di ritenute erroneamente versate, oltre agli "interessi legali" dalla data del 23.05.1996. In particolare, la società chiedeva nella messa in mora, in esecuzione del giudicato, l'erogazione del rimborso della sorte capitale, oltre agli interessi calcolati nella misura di Euro 939.444,00, comprensivi anche degli interessi ultradecennali.

L'Agenzia delle Entrate rimborsò la sorte capitale e gli interessi ex art. 44 del d.P.R. n. 602 del 1973, calcolati in Euro 904.798,70, dandone previa comunicazione, in data 8 marzo 2019, alla banca contribuente. Quest'ultima, con comunicazione del 23 maggio 2019, ricevuto l'accredito del rimborso il 21 maggio 2019, chiese chiarimenti all'Ufficio in merito al calcolo degli interessi, ricevendo nello stesso giorno la risposta che il computo era stato effettuato ai sensi del ridetto art. 44.

La contribuente propose quindi reclamo ai sensi dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, impugnando un ravvisato rifiuto di rimborso dell'Agenzia, a seguito di atto di messa in mora e di solo parziale adempimento del giudicato di condanna, lamentando l'erroneo calcolo, da parte dell'Ufficio, degli interessi spettanti sul rimborso riconosciuto dalla sentenza irrevocabile, con riferimento alla mancata corresponsione degli interessi ultradecennali di cui all'art. 1, comma 139, della legge n. 244 del 2007, a suo dire dovuti ed ammontanti ad Euro 34.645,85.

Conclusa senza esito positivo la fase della mediazione, la società propose ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Teramo, impugnando il rifiuto del rimborso di una parte degli interessi maturati sul credito da rimborsare. L'adita CTP accolse il ricorso.

Interposto appello dall'Ufficio, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, con la sentenza qui impugnata, lo ha rigettato. Propone ricorso per cassazione l'Ufficio, affidandolo a quattro mezzi. La contribuente si difende con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia deduce "Nullità della sentenza per motivazione contraddittoria in violazione degli artt. 132, comma 2, n. 4, c.p.c., e 111, comma 6, Cost.), in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c.". Assume infatti l'Amministrazione che la sentenza

impugnata, dopo aver rilevato che "il dispositivo della decisione della Commissione tributaria regionale dell'Aquila n. 715/2015 non stabiliva l'esatto importo degli interessi dovuto, lasciando così discrezionalità all'Ufficio, discrezionalità che deve essere eccepita, se la si assume errata, avanti la giurisdizione tributaria", ha tuttavia ritenuto di individuare un diniego tacito di rimborso di parte degli interessi, ed in particolare di quelli ultradecennali, pur se il relativo adempimento non era imposto dalla stessa sentenza ed era stato richiesto da controparte solo con l'atto di messa in mora. La motivazione sarebbe quindi contraddittoria, poiché, con riferimento al calcolo degli interessi, o non vi era alcun obbligo derivante dalla sentenza, con conseguente inconfigurabilità di un diniego tacito; oppure la spettanza degli interessi nella misura richiesta dalla banca derivava direttamente dalla sentenza, con conseguente obbligo di attivare il giudizio di ottemperanza, per mancata corretta esecuzione del giudicato.

2. Con il secondo motivo, l'Agenzia deduce " Violazione e falsa applicazione dell' art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992 in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4), c.p.c.".

Sostiene la ricorrente che la contribuente - che a seguito del passaggio in giudicato della sentenza della CTR dell'Abruzzo n. 715/04/2015 aveva infatti dato avvio ai prodromi del giudizio di ottemperanza, notificando formale atto di messa in mora dell'Agenzia delle Entrate- avrebbe potuto ottenere l'esatta esecuzione della condanna, a suo dire comprensiva degli interessi ultradecennali controversi, incardinando il giudizio di ottemperanza, funzionalmente competente all'attuazione degli obblighi effettivamente derivanti dalla sentenza irrevocabile.

3. Con il terzo motivo, l'Agenzia deduce " Violazione e falsa applicazione degli artt. 18 , 19 e21 del D.Lgs. n. 546/1992 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3)., c.p.c.".

Assume la ricorrente che, comunque, il giudizio tributario di merito non avrebbe potuto essere incardinato, non essendo ipotizzabile un rifiuto, espresso o tacito, del rimborso degli interessi in questione, in difetto di un'istanza di rimborso rispetto alla quale tale diniego potesse essere configurato.

4. Va premessa l'ammissibilità dei primi tre motivi di ricorso e l'interesse, sostanziale e processuale, della ricorrente Agenzia rispetto all'impugnazione. Gli stessi motivi, per la loro connessione, vanno trattati congiuntamente e sono fondati, nei termini che si diranno.

Occorre muovere dalla premessa, pacifica, che gli interessi ultradecennali richiesti dalla contribuente, della cui applicazione si controverte, sarebbero maturati nel periodo compreso tra 1 gennaio 2008 e 29 gennaio 2009 (cfr. controricorso, pag. 3). Altrettanto pacifico è che la sentenza di merito passata in giudicato (come dedotto da ambedue le parti), recante la condanna dell'Amministrazione al pagamento della sorte del rimborso e degli " interessi legali a far data dal 23.05.1996" (cfr. controricorso, pag. 3), è stata pubblicata nel 2015. Pertanto, prima che maturasse il giudicato de quo, ovvero nella pendenza del giudizio che ha condotto alla sentenza irrevocabile, era non solo entrata in vigore, ed era anche stata successivamente abrogata, la norma (l' art. 1 , comma 139, della legge n. 244 del 2007) sulla quale la debenza degli stessi interessi si fondava (cfr. Cass. Cass. 20/10/2021, n. 29237 ; Cass. 02/11/2022, n. 32271), ma erano anche in fatto maturati gli accessori dei quali si controverte.

Pertanto, la pretesa degli interessi, maturati in fatto prima della sentenza irrevocabile, avrebbe potuto e dovuto trovare legittimo ingresso, anche a titolo di *ius superveniens* -invocabile peraltro nel giudizio di legittimità (ex plurimis Cass. 24/07/2018, n. 19617) ed in quello di rinvio (ad es. Cass. 26/08/2022, n. 25414)- prima della formazione del giudicato, ovvero nell'ambito del giudizio concluso con la sentenza di merito (appunto la n. 715/04/2015 della CTR dell'Abruzzo) che, su domanda della contribuente fondata sull'identica causa petendi restitutoria, ha accertato definitivamente *an e quantum* complessivo del rimborso spettante alla contribuente.

Successivamente, a fronte del giudicato formatosi sull'obbligazione di rimborso, ogni diverso e successivo esercizio della medesima pretesa da parte della contribuente, avrebbe dovuto necessariamente arrestarsi, nella sede giudiziaria, di fronte all'evidenza di un inammissibile *bis in idem*, a fronte di un giudicato esterno pacifico e rilevabile d'ufficio (Cass. 16/11/2021, n. 34662 ; Cass. 21/04/2022, n. 12754 ; Cass., Sez. U, 16/06/2006, n. 13916), risultante, sin dal giudizio di merito, in *re ipsa*, dalla mera ricostruzione fattuale della fattispecie concreta de qua.

Giudicato destinato, peraltro, a coprire, in relazione all'identità della causa petendi (il titolo del rimborso) e del *petitum* (la somma complessiva da rimborsare) non solo il dedotto, ma anche il deducibile in relazione al medesimo oggetto, cioè non soltanto le ragioni giuridiche e di fatto fatte valere in giudizio, ma anche tutte quelle che, sebbene non dedotte specificamente, costituiscono precedenti logici essenziali e necessari della pronuncia (giudicato implicito). Questa Corte, in materia di accessori, ne ha tratto ad esempio la conseguenza che, qualora si sia formato il giudicato sul debito relativo agli accessori da ritardata corresponsione di una prestazione, resta preclusa una nuova domanda di riliquidazione della prestazione medesima, ancorché fondata su ragioni non dedotte - ma tuttavia deducibili-nel precedente giudizio (cfr. Cass. 11/04/2008, n. 9544 . Nella specie, la S.C. ha ritenuto che il giudicato sugli accessori da ritardata corresponsione del TFR preclude la domanda di riliquidazione del TFR). Ancora, in tema di ammissione al passivo fallimentare, questa Corte ha ritenuto che "L'ammissione tardiva al passivo rappresenta, al pari di quella ordinaria, una fase del medesimo procedimento giurisdizionale, sicché le determinazioni prese in tale ultima sede hanno valore di giudicato interno rispetto alla domanda tardiva, la quale, pertanto, deve avere ad oggetto un credito del tutto diverso - sia per "*petitum*" che per "*causa petendi*" - da quello già ammesso, coprendo il giudicato endofallimentare sia il dedotto che il deducibile. (Nella fattispecie, la S.C. ha escluso l'ammissibilità della domanda tardiva relativa agli interessi sul capitale richiesto in sede ordinaria, avendo le due pretese la medesima "*causa petendi*")." (Cass. 19/02/2003, n. 2476).

In particolare, quest'ultimo arresto ha chiaramente argomentato come la domanda relativa agli accessori non possa, al fine della sua ammissibilità, dirsi nuova, rispetto a quella sulla sorte, solo perché il credito per gli interessi non è privo di autonomia. Infatti, " Non vi è dubbio che, una volta sorte, tali prestazioni pecuniarie passano perdere il collegamento, che le caratterizza, con il credito principale, cui sono legate inscindibilmente nel solo momento genetico, e possano, perciò, avere sorte diversa (...) Ciò che interessa nella chiave prospettica in esame è, però, altro aspetto, e cioè la loro accessorietà al credito per il capitale, che ne rappresenta la connotazione tipica, che è requisito che scaturisce dall'unicità del titolo da cui entrambi provengono, che rende i due crediti omogenei, e che, in chiave processuale, determina la condivisione della medesima causa petendi, e costituisce un elemento di unificazione fra le due obbligazioni, più intenso del vincolo di accessorietà (...) Se, dunque, il creditore ha facoltà di agire separatamente per l'uno e

per gli altri, o sinanche di rinunciare agli accessori, questo non significa che, se propone domande giudiziali separate, queste non abbiano in comune siffatto elemento. Ciò solo basta ad escludere il requisito della novità in discussione." (Cass. 19/02/2003, n. 2476 , in motivazione). Nello stesso senso, in tema di rimborso d'imposta, in una fattispecie nella quale parte contribuente lamentava che nella sentenza passata in giudicato ed ottemperata erano stati liquidati accessori in misura inferiore a quella dovuta, questa Corte, facendo riferimento al principio secondo cui il giudicato si estende anche al deducibile, ha considerato che "non assume rilievo alcuno il fatto che la sentenza pronunciata all'esito del giudizio di ottemperanza potesse non comprendere alcuni altri obblighi che erano stati pretermessi per errore, dovendosi considerare che il giudicato comprende il dedotto ed il deducibile. Va peraltro considerato che la ricorrente, qualora avesse inteso frazionare il credito proponendo una domanda limitata ad una sola parte degli interessi, avrebbe dovuto non solo esporre le ragioni dell'apprezzabilità dell'interesse a conseguire solo parte del credito ma avrebbe dovuto anche formulare espressa riserva di far valere le ulteriori ragioni (cfr. Cass. n. 28964 del 4/12/2017 e Cass. n. 4090 del 16/2/2017)" (Cass. 13/12/2018, n. 32259).

Nel caso di specie, non è stato dedotto che tale riserva sia stata formulata. In questo senso, del resto, depone la stessa iniziativa originaria della contribuente, che come risulta per tabulas (cfr. riproduzione della messa in mora a pag. 14 del ricorso;

v. controricorso, pag. 3), il 6.3.2019 ha notificato all'Agenzia un atto di intimazione nel quale, inequivocabilmente, (anche) l'adempimento degli interessi in questione era individuato espressamente come oggetto della condanna portata dalla sentenza n. 715/04/2015 della CTR dell'Abruzzo ed era richiesto meramente a titolo di attuazione del giudicato formatosi su quest'ultima decisione, preannunciando, in difetto, il ricorso al giudizio dell'ottemperanza.

4.1. Essendo pertanto maturato il giudicato (sul dedotto e sul deducibile) nell'ambito del procedimento nel quale gli interessi ultradecennali avrebbero potuto e dovuto essere dedotti dalla parte contribuente, l'unica ammissibile questione che poteva porsi, in ordine agli accessori controversi, era quella relativa alla loro inclusione (come la società sosteneva nella messa in mora), o meno, nella condanna dell'Amministrazione al rimborso, divenuta irrevocabile. E la sede deputata dall'ordinamento per tale verifica (anche a fronte di un'eventuale istanza extraprocessuale del creditore, sia pur fondata sulla sentenza passata in giudicato, che costituisce semplice sollecito al debitore ad adempiere al relativo obbligo: Cass. 24/10/2008, n. 25669) è quella del giudizio di ottemperanza, al quale non a caso la stessa contribuente aveva preannunciato di voler accedere.

Infatti, sussisteva non solo il presupposto del passaggio in giudicato della sentenza da ottemperare, ma anche quello del contenuto condannatorio della decisione sul rimborso spettante al contribuente (cfr. , ex plurimis, Cass. 19/10/2018, n. 26433 ; Cass. 18/12/2013, n. 28286).

La circostanza, poi, che, come afferma la CTR, " il dispositivo della decisione della Commissione tributaria regionale dell'Aquila n. 715/2015 non stabiliva l'esatto importo degli interessi dovuto, lasciando così discrezionalità all'Ufficio, discrezionalità che deve essere eccepita, se la si assume errata, avanti la giurisdizione tributaria", non è innanzitutto condivisibile in generale nella

premessa, non apparendo conciliabile la natura di condanna della decisione irrevocabile con l'assunta discrezionalità della parte condannata nella determinazione dell'oggetto del comando giudiziale. E comunque, la pretesa indeterminatezza (secondo la CTR non della specie degli interessi o del loro tasso o della loro decorrenza, ma) dell' "esatto importo degli interessi dovuto" non era affatto ostativa al ricorso al giudizio di ottemperanza, ed anzi evidenziava una tipica fattispecie nella quale (rimanendo alle premesse della CTR), quest'ultimo si rendeva necessario.

Invero, per giurisprudenza consolidata, "In materia tributaria il giudizio di ottemperanza è ammissibile anche a fronte di comandi privi dei caratteri di puntualità e precisione propri del titolo esecutivo in quanto tale giudizio presenta connotati diversi dall'esecuzione forzata disciplinata dal codice di procedura civile, perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione, bensì quello di rendere effettivo quel comando, compiendo tutti gli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della sentenza della quale si chiede l'esecuzione. (Fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto ammissibile, in applicazione del principio, il ricorso al giudice dell'ottemperanza a fronte di una pronuncia che riconosceva il diritto al rimborso del contribuente, senza provvedere alla sua quantificazione)." (Cass. 20/06/2019, n. 16569). Pertanto nel giudizio di ottemperanza, attraverso il potere del giudice sul comando definitivo inevaso, esercitato entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita col giudicato, può essere enucleato e precisato il contenuto degli obblighi nascenti dalla decisione passata in giudicato, chiarendosene il reale significato e rendendolo quindi effettivo (Cass. 29/05/2019, n. 14642). Infatti, Il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze della commissione tributaria ha una duplice natura, di merito, in quanto volto ad individuare gli obblighi contenuti nella sentenza, e di esecuzione, in quanto volto ad adottare i provvedimenti in sostituzione dell'Amministrazione finanziaria inadempiente (Cass. 12/04/2019, n. 10299). Nella sostanza, dunque, in tema di contenzioso tributario, il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie, disciplinato dall' art. 70 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , presenta connotati diversi dal corrispondente e concorrente giudizio esecutivo civile, perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione passata in giudicato, bensì quello di rendere effettivo quel comando, compiendo tutti quegli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della sentenza di cui si chiede l'esecuzione (Cass. 18/01/2012, n. 646). Con specifico riferimento alla materia degli interessi, peraltro, questa Corte ha affermato che " In tema di giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie, la domanda di corresponsione degli interessi ad un tasso maggiore di quello applicato dal commissario "ad acta" deve ritenersi attinente all'esecuzione del giudicato, ove questo si sia formato su una domanda avente ad oggetto, oltre che la restituzione di somme indebitamente versate (nella specie, per maggiore imposta IRPEG e ILOR), il pagamento degli interessi legali maturati e maturandi, atteso che scopo del giudizio di ottemperanza non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione passata in giudicato, ma quello di rendere effettivo quel comando, compiendo tutti gli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della sentenza di cui si chiede l'esecuzione" (Cass. 12/09/2012, n. 15246).

La sentenza ora impugnata, pertanto, ha errato nel ritenere che, poiché " il dispositivo della decisione della Commissione tributaria regionale dell'Aquila n. 715/2015 non stabiliva l'esatto

importo degli interessi dovuto", la sentenza passata in giudicato da un lato non avrebbe potuto essere oggetto di un giudizio di ottemperanza, come eccepito dall'Ufficio; dall'altro avrebbe consentito alla stessa Amministrazione una discrezionale quantificazione degli interessi in sede di adempimento del giudicato, con la conseguente ammissibilità di un ulteriore giudizio, destinato ad avere per oggetto pretese che solo nell'ambito del precedente giudizio, concluso con la sentenza irrevocabile (il cui giudicato copre il dedotto ed il deducibile), avrebbero potuto legittimamente trovare ingresso.

4.2. Tirando quindi le fila delle argomentazioni sinora esposte, deve rilevarsi che l'atto della contribuente di messa in mora propedeutico al giudizio di ottemperanza (nel quale gli interessi di cui si discute erano indicati come oggetto della condanna irrevocabile già emessa e da attuare) e la successiva istanza del creditore (di sollecito al debitore ad adempiere interamente al relativo obbligo) non possono configurare, nel caso di specie, istanze di rimborso atte a determinare un silenzio-rifiuto, o un rigetto, dell'Amministrazione idoneo ad essere impugnato ed a generare l'introduzione di un nuovo ed autonomo giudizio (non di ottemperanza), che abbia per oggetto componenti dell'importo da rimborsare maturate prima che si formasse il relativo giudicato di condanna. Il quale giudicato, comunque, estendendosi agli accessori in questione, in quanto nel relativo procedimento deducibili, preclude l'introduzione, da parte della contribuente, di un nuovo ed autonomo giudizio che abbia per oggetto la medesima pretesa, già accertata nei suoi componenti. Ove poi la contribuente intenda sostenere che gli accessori controversi, trovando a suo dire titolo nel giudicato di condanna già formatosi, debbano concorrere a determinare il quantum della condanna da attuare, a fronte dell'inadempimento (totale o parziale) dell'Amministrazione, la sede nella quale rendere effettivo il comando giudiziale, compiendo tutti gli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della sentenza di cui si chiede l'esecuzione, è quella del giudizio di ottemperanza (non a caso, infatti, preannunciato dalla messa in mora iniziale della contribuente), non anche quella di un nuovo ed autonomo giudizio che abbia per oggetto la medesima fattispecie coperta dal giudicato sul dedotto e sul deducibile.

Ognuna di tali considerazioni rende pertanto inammissibile il giudizio di merito che ha generato la sentenza qui impugnata, che va quindi cassata senza rinvio, ai sensi dell' art.382 , co.3, ultimo periodo, cod. proc. civ.

In conclusione, può affermarsi il seguente principio: "Gli interessi ultradecennali di cui all' art. 1 , co. 139, l. n. 244/2007 , dovuti limitatamente al periodo compreso tra l'entrata in vigore (1 gennaio 2008) e l'abrogazione (29 gennaio 2009) di tale norma, ove siano maturati, e perciò deducibili, nel corso del giudizio che abbia condotto al giudicato di condanna dell'Amministrazione al rimborso domandato senza riserve dal contribuente, non possono essere oggetto ammissibile di un successivo ed ulteriore autonomo giudizio, neppure se introdotto dal contribuente a seguito del sollecito all'Ufficio debitore ad adempiere al relativo obbligo, restando rimessa al giudizio di ottemperanza la delimitazione dell'effettiva portata precettiva della sentenza passata in giudicato e da attuare."

5. Resta assorbito il quarto motivo, con il quale la ricorrente denuncia "Violazione e/o falsa applicazione dei commi 139, 140 e 140-bis dell' art. 1 della legge n. 244/2007 , in relazione all'

art. 360 n. 3 c.p.c.".

6. Le spese di legittimità seguono la soccombenza e quelle di merito si compensano.

P.Q.M. Accoglie il primo, il secondo ed il terzo motivo di ricorso e, assorbito il quarto, cassa la sentenza impugnata.

Condanna la controricorrente al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.100,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Conclusione

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza