

Sentenza del 22/01/2024 n. 2230 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Dalmata Spa esponeva dichiarazione dei redditi per l'anno 2003 nella quale evidenziava IRPEG a credito di cui chiedeva il rimborso. L'Agenzia delle entrate emetteva successivamente avviso di accertamento, con il quale, oltre a non riconoscere il rimborso, richiedeva maggiore IRPEG irrogando la relativa sanzione per infedele dichiarazione. L'atto impositivo recepiva le risultanze di una verifica mirata al controllo della effettività e della spettanza del credito d'imposta, risultante dalla dichiarazione dei redditi per l'anno 2003. La società contribuente proponeva ricorso contro l'avviso di accertamento deducendone l'illegittimità perché emanato senza l'osservanza del termine dilatorio di cui all' art. 12 , l. n. 212 del 2000 , contestando altresì la pretesa impositiva e insistendo per il riconoscimento del rimborso. La CTP di Parma accoglieva il ricorso rilevando il mancato rispetto del termine dilatorio. Nell'atto di appello proposto avverso la decisione di primo grado l'Ufficio, dopo aver precisato di limitare la propria pretesa "al disconoscimento del credito d'imposta", concludeva chiedendo alla CTR di accertare la non spettanza in capo alla Dalmata Spa del rimborso IRPEG. La commissione tributaria regionale rigettava nel merito il gravame dell'Ufficio, ritenendo sussistente il credito d'imposta con diritto della società contribuente di ottenere il richiesto rimborso IRPEG. La Corte di cassazione, con ordinanza n. 27623/2018 , rigettando il ricorso principale dell'Agenzia delle entrate, in accoglimento del ricorso incidentale condizionato della contribuente, basato sull'inosservanza del termine dilatorio di cui all' art. 12 , l. n. 212 del 2000 , dichiarava illegittimo l'avviso di accertamento.

Pertanto, correggendo la motivazione della sentenza impugnata, decidendo nel merito, accoglieva l'originario ricorso della contribuente. La Dalmata Spa proponeva quindi ricorso per ottemperanza dell'ordinanza della Corte di cassazione che aveva sancito l'illegittimità dell'atto impositivo, rimodulato in corso di causa in un provvedimento di diniego di rimborso, con conseguente diritto della contribuente di ottenere il chiesto rimborso. La CTR della Emilia-Romagna, con la sentenza indicata in epigrafe, rigettava il ricorso, rilevando che il ricorso volto all'ottemperanza degli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie è inammissibile se la decisione, resa in sede cognitiva, non contiene specifiche prescrizioni da eseguire, atteso che il giudice dell'ottemperanza non può attribuire alle parti nuovi ed ulteriori diritti rispetto a quelli riconosciuti in sentenza, ma solo enucleare e precisare gli obblighi che derivano dalla stessa. Avverso tale sentenza della CTR la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad unico motivo.

L'Agenzia delle entrate ha depositato mero atto di costituzione.

L'affare era chiamato alla camera di consiglio del 15 giugno 2023, in prossimità della quale adunanza la ricorrente ha depositato memoria.

Rilevata l'assenza dell'evidenza decisoria, con ordinanza interlocutoria la trattazione era rinviata all'odierna pubblica udienza.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sost. Procuratore Generale Giuseppe Locatelli, ha depositato requisitoria scritta in forma di memoria, concludendo per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione Viene proposto unico motivo di ricorso.

Con unico mezzo la società contribuente denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'applicazione dell' art. 70 , comma 7, D.Lgs. n. 546/1992 , dell' art. 2909 cod. civ., nonché dell' art. 24 Cost e dell' art. 67 d.P.R. n. 600/1973 . Secondo la ricorrente la declaratoria di illegittimità dell'avviso di accertamento, rimodulato in corso di causa in diniego esplicito di rimborso, comportava il diritto della società contribuente ad ottenere il rimborso chiesto nella dichiarazione dei redditi 2003. Il diniego comporterebbe inoltre la violazione dell' art. 24 Cost. in relazione al principio di effettività della giurisdizione sancendo, di fatto, una doppia imposizione.

L'esame del motivo richiede in via preliminare una -pur limitata- ricognizione sull'azione di ottemperanza nel processo tributario, quindi una verifica dell'effettiva portata della ordinanza di questa Corte n. 27623/2018 per riscontrarne gli elementi necessari alla sua esecuzione.

Novellato dal D.Lgs. n. 156/2015 , vigente a far data dal 1° giugno 2016, l' art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992 -codice del processo tributario- porta in rubrica l'intitolazione al "Giudizio di ottemperanza", aprendosi con formulazione di ampio respiro, analoga all'art. 112 del D.Lgs. n. 114/2010, il codice del processo amministrativo, disponendo che la parte che vi ha interesse può chiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria (provinciale o regionale), purché sia passata in giudicato e fissandone la competenza in capo alla CTP, ove si tratti di eseguire una sentenza da essa pronunciata, ovvero in capo alla CTR in ogni altro caso, attuando così il principio di prossimità del giudice e di riferibilità (detto anche "di paternità") della sentenza eseguenda, secondo la formula della "interpretazione autentica". In generale, dunque, il passaggio in giudicato è preconditione essenziale per poter parlare propriamente di ottemperanza in accezione precisa e ristretta, senza ricomprendervi anche l'esecuzione delle sentenze non passate in giudicato, nei termini in cui il rito è richiamato dagli articoli 68 e 69 dello stesso testo. L'azione è procedibile solo dopo la scadenza del termine a provvedere fissato dalla legge o, raramente, dalla stessa sentenza, ovvero entro trenta giorni dalla formale messa in mora tramite ufficiale giudiziario, giusta la norma di chiusura del sistema, indicata dal secondo comma dell'articolo in commento: trattasi di profili rilevabili d'ufficio. Se questo è il dies a quo, la procedibilità dell'azione prevede anche un dies ad quem, indicato dalla stessa fine del secondo comma dell'articolo in commento nell'estinzione dell'obbligo, comprendendosi in questa locuzione tanto il termine di prescrizione lungo, proprio dei diritti riconosciuti all'esito di un'attività giurisdizionale (ius dicere) che trasforma in diritti perfetti le situazioni giuridiche dedotte in controversia, qualsiasi esse siano, quanto l'avvenuto corretto adempimento delle obbligazioni scaturenti dalla sentenza ottemperanda, quanto, infine,

l'estinzione non soddisfattiva dell'obbligazione, comprendendovi le ipotesi di novazione convenzionale fra le parti o legale per opera del legislatore in occasione di interventi generali sul regime delle pendenze fra cittadini e fisco.

Sotto altro profilo, con l'intento di circoscriverne le condizioni, questa Corte ha stabilito -in linea di principio- che il giudizio di ottemperanza è ammesso solo in presenza di una sentenza esecutiva di carattere condannatorio, restando inammissibile l'azione proposta per ottenere un rimborso di imposta, ove il giudice tributario non abbia deciso in ordine ad un'istanza di rimborso, limitandosi ad accertare l'illegittimità di un avviso di rettifica in base al quale era stata richiesta al contribuente la restituzione del medesimo rimborso (cfr. Cass. V, n. 26433/2018 ; Cass. V, n. 16569/2019). Nel giudizio di ottemperanza, l'attuazione della sentenza di rimborso può sostanziarsi in attività consistenti all'emissione di un titolo di spesa (previo impegno nel relativo capitolo), senza per questo ridursi ad attività priva di cognizione.

In questo senso, si è individuato un criterio discreitivo fra giudizi di esecuzione e giudizi di cognizione, ove i secondi sarebbero giudizi ad effetti "bilaterali", perché idonei ad accertare torto o ragione di entrambe le parti del processo, mentre l'esito del processo esecutivo sarebbe teso a soddisfare l'interesse del solo attore e, su questa differenza il giudizio di ottemperanza sarebbe plasmato sul paradigma del processo esecutivo. Al contrario, pare preferibile riconoscere effetti cognitivi pieni anche al giudizio di ottemperanza, con valenza bilaterale, ove la ragion d'essere (che poi lo distingue dal processo esecutivo) è proprio la necessità di "conoscere" dell'esatta portata del giudicato -anche nei suoi aspetti impliciti- nei confronti di tutte le parti (eredi ed aventi causa), per assicurarne l'esatta attuazione, con una valenza di interesse pubblico all'effettività dell'ordinamento (su punto, cfr. altresì Cass., V, n. 20202/2010).

In altri termini, il giudicato copre il dedotto ed il deducibile, ma non può eccedere la statuizione del giudice, sicché, ove il giudizio siasi concluso con l'accertamento dell'illegittimità di un provvedimento, senza disporre una restituzione o un altro facere, il potere torna nelle mani della Pubblica Amministrazione che dovrà provvedere secondo la propria discrezionalità, tenendo conto dell'intervento giudiziale certo, ma non costretta in un percorso obbligato, sicché al contribuente non resta che sollecitare l'esercizio di quei poteri, eventualmente impugnando il silenzio rifiuto.

Anche mutando il punto di approccio, la conclusione non cambia, anzi, viene rafforzata. Ed infatti, è ben possibile che con avviso di accertamento si proceda al disconoscimento del credito d'imposta vantato dalla parte contribuente (Cass. V, n. 25095 del 08/10/2019 , Rv. 655439 - 01), ma ciò non muta l'impugnazione dell'avviso in domanda di pagamento con le conseguenze preclusive del precedente fondamentale in materia di

questa Corte n. 28286 del 18/12/2013 (e giurisprudenza, NanecHezlor civile ordinaria, ivi cit. sub par. 17.5; conf. Cass. V, n. 26433 del 19/10/2018).

A questo punto si può esaminare la ordinanza di questa Corte di cui è stata chiesta l'ottemperanza alla CTR per l'Emilia-Romagna che l'ha negata con la pronuncia qui in scrutinio.

La ordinanza di questa Corte n. 27623/2018, ha disposto l'annullamento dell'atto impositivo, ma anche ha deciso nel merito accertando l'insussistenza del credito di imposta.

Più precisamente, al par.2.3., la citata ordinanza di cui è richiesta l'ottemperanza, così recita:

"2.3.Quanto al merito, l' art. 14 comma 1 d.p.r. 917/1986 , nella versione vigente ratione temporis, con riferimento all'anno di imposta 2003, prevede che "se alla formazione del reddito complessivo concorrono utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati nelle lettere a e b del comma 1 dell'art. 87, al contribuente è attribuito un credito di imposta pari al 56,25 % , per le distribuzioni deliberate a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 10-1- 2001...dell'ammontare degli utili stessi nei limiti in cui trova copertura nell'ammontare delle imposte di cui alle lettere a e b del comma 1 dell'art. 105". Nel comma 5 dell'art. 14 suddetto si legge che "La detrazione del credito di imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui gli utili sono stati percepiti e non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione degli utili nella dichiarazione presentata". È pacifico tra le parti che la Parmalat abbia deliberato la distribuzione di utili in favore della Dalmata Spa, con due successive delibere del 29-4-2003 e del 24-9-2003, la prima per C 865.574,18 (dividendo ordinario) e la seconda per C 6.275.412,80 (dividendo straordinario), con attribuzione di un credito di imposta nella misura, quindi, del 52,25 % degli utili, pari ad C 4.016.805 (dal 30-9-2003 il credito di imposta è ridotto in base al d.l. 269/2003 , convertito in legge 326 del 2003 , dovendosi avere riguardo alla data di registrazione della delibera di distribuzione degli utili, come da Cass.Civ., 19 gennaio 2017, n. 1411). Vi era, dunque, un credito di Dalmata nei confronti di Parmalat per la distribuzione dei dividendi. Il credito di imposta sarebbe sorto solo in caso di effettiva percezione dei dividendi da parte di Dalmata. Tra le due società, inoltre, è stato stipulato un contratto di apertura di credito tra Dalmata e Parmalat, con il quale la prima ha messo a disposizione della seconda la somma di C 140.000.000. Ai sensi dell' art. 1842 c.c., dunque, se Parmalat avesse prelevato le somme di cui al contratto, messe a sua disposizione da Dalmata, Parmalat sarebbe divenuta "debitrice" nei confronti di Dalmata. Il prelievo è l'esercizio del diritto potestativo di Parmalat di acquisite le somme messe a disposizione, con obbligo di restituzione. La Commissione regionale, invece, erroneamente, per dimostrare la avvenuta percezione dei dividendi da parte di Dalmata, ha ritenuto che "tra i due soggetti esisteva sia una posizione creditoria di Parmalat verso Dalmata sulla base del contratto di apertura di credito ancora in vigore al 31.12.2003 fino a 140 milioni sia una posizione debitoria della stessa Parmalat per il dovuto pagamento di dividendi per C 7.140.987". In realtà, non vi era alcuna posizione "creditoria" di Parmalat in base al contratto di apertura di credito. Infatti, l'eventuale credito (ma della società che mette a disposizione la somma non di quella che preleva) origina solo dal prelievo delle somme messe a disposizione (Cass.Civ., 22 marzo 1994, n. 2742 , in motivazione; Cass.Civ., 11 novembre 2010, n. 22915). Prima del prelievo effettivo delle somme, vi è solo il diritto potestativo della società in cui favore sono messe a disposizione le somme di divenire "debitrice" dell'altra, non creditrice. Inoltre, una volta prelevate le somme origina un debito di restituzione in capo alla società che ha effettuato il prelievo. Il vero rapporto obbligatorio, in regione del quale l'accreditante può dirsi creditore dell'accreditato, sorge soltanto nel momento ed a causa del prelievo della somma messa a disposizione (Cass.Civ., 9 settembre 2004, n. 18182). Pertanto, non vi è un credito della Parmalat risultante dal contratto

di apertura di credito. Ciò non consente alcuna compensazione tra le parti, in quanto Parmalat ha in realtà due debiti nei confronti di Dalmata, uno per il pagamento degli utili, l'altro (una volta effettuato il prelievo delle somme messe a disposizione) per la restituzione di tali somme.

(omissis)

4. In accoglimento del ricorso incidentale condizionato, con il conseguente rigetto del ricorso principale, l'avviso di accertamento, quindi, deve essere dichiarato illegittimo, in quanto il dispositivo della sentenza della Commissione regionale, che ha respinto l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate, è conforme a diritto, dovendo solo essere corretta la motivazione ai sensi dell'art. 384 comma 4 c.p.c.. 5. Le spese (omissis). P.Q.M. In accoglimento del ricorso incidentale condizionato, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente." (così Cass. V, n. 27623/2018).

Come si vede, la citata ordinanza n. 27623/2018 ha ricostruito analiticamente i contratti posti in essere fra Parmalat e Dalmata, accertando non esserci stata quella distribuzione di dividendi che avrebbe fatto sorgere ope legis il credito d'imposta. In altri termini, viene accertata l'assenza di un credito d'imposta in capo a Dalmata. Di seguito, viene posto ordine nei diversi profili dell'articolata controversia, rigettando formalmente il ricorso dell'Agenzia, in ragione dell'assorbente motivo del vizio procedimentale dell'atto impositivo, ma correggendo la motivazione della sentenza impugnata con statuizione sul merito della controversia. In sintesi, ai fini che interessano, non c'è un credito di imposta in capo a Dalmata che debba essere restituito. Pertanto, il ricorso della società contribuente è infondato ancor prima che inammissibile. Un ordine precettivo da ottemperarsi non è rinvenibile nella ordinanza di questa Corte n. 27623/2018, semplicemente perché non è necessario, trattandosi di pronuncia che definisce il giudizio e stabilisce i rapporti giuridici fra le parti: l'atto impositivo scaturito dalla richiesta di rimborso è annullato perché emesso in violazione delle regole procedurali, mentre viene accertato che nessun credito di imposta è sorto in capo a Dalmata Spa in ragione del complesso negozio giuridico intercorso con Parmalat Spa, donde non vi è alcun obbligo di fare a carico dell'Amministrazione che debba essere ottemperato in via spontanea o con l'esperimento dell'apposita azione di cui qui si controverte.

In definitiva, il ricorso è infondato e dev'essere rigettato. Non vi è luogo a pronuncia sulle spese in assenza di attività difensiva della parte pubblica.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17 della l. n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale/ricorso incidentale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza