



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

OTTEMPERANZA

MICHELE CATALDI	Presidente	
MARIA ENZA LA TORRE	Consigliere	R.G. N. 3495/2020
PAOLO DI MARZIO	Consigliere	UC – 30/03/2023
MARCELLO MARIA FRACANZANI	Consigliere	
FEDERICO LUME	Consigliere rel.	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3495/2020 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
elettivamente domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi 12, presso
l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

– ricorrente –

contro

(omissis)

(omissis)

– intimato –

avverso la sentenza n. 3683/5/2019 della Commissione tributaria
regionale della Sicilia, sezione staccata di Catania, emessa in data 7
marzo 2019 e pubblicata in data 10 giugno 2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 30
marzo 2023 dal consigliere dott. Federico Lume.

Rilevato che:



1. Con la sentenza in epigrafe indicata, la Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione staccata di Catania, accoglieva il ricorso della parte contribuente per l'ottemperanza, ex art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, agli obblighi derivanti dalla sentenza n. 2896/17/16 della Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione staccata di Catania, depositata in data 8 agosto 2016, passata in cosa giudicata a seguito dell'ordinanza di questa Corte n. 14660/2018 pubblicata in data 6 giugno 2018, con la quale - a conferma della sentenza di primo grado - era stato riconosciuto il diritto della parte contribuente al rimborso del 90 per cento dei tributi versati per l'IRPEF relativamente agli anni d'imposta 1990, 1991, 1992.

La C.T.R., rilevato che l'Agenzia non aveva provveduto al pagamento integrale della somma dovuta ma solo al suo 50 per cento, ai sensi dell'art. 16-*octies* d.l. n. 91 del 2017 conv. in l. n. 123 del 2017, riteneva inapplicabile la decurtazione prevista da tale disposizione alle sentenze di condanna passate in cosa giudicata, e che non vi fosse alcuna prova che l'ammontare delle istanze di rimborso presentate in via amministrativa eccedesse la somma stanziata. Di conseguenza affermava che l'Agenzia delle entrate era tenuta a ottemperare al giudicato mediante il pagamento integrale delle somme dovute e nominava un commissario *ad acta* a questo scopo.

2. Avverso la suddetta sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate, affidato ad un motivo di impugnazione mentre la parte contribuente è rimasta intimata (il ricorso è stato notificato a mezzo p.e.c. ai difensori costituiti in appello in data 9 gennaio 2019).

3. Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 30 marzo 2023, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis.1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31/08/2016, n. 168, conv. in l. 25/10/2016, n. 197.

Considerato che:



1. Con l'unico motivo d'impugnazione, proposto in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 665, della l. 23/12/2014, n. 190, come modificato dall'art. 16-*octies* del d.l. 20/06/2017, n. 91, convertito dalla l. 3/08/2017, n. 123, e del provvedimento 26/09/2017 del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Deduce che la disposizione novellata, cui l'amministrazione ha dato attuazione con il provvedimento direttoriale del 26/09/2017, sia entrata in vigore prima della pubblicazione della sentenza impugnata, e non rechi alcuna differenza tra istanze presentate in sede amministrativa e titoli giudiziali, dovendosi applicare lo *ius superveniens* anche in sede di giudizio di ottemperanza e contestando la pronuncia relativa all'onere della prova gravante sull'amministrazione.

2. L'unico motivo di ricorso è fondato, nei termini di seguito riportati.

2.1. Va in primo luogo richiamato il principio di diritto espresso da questa Corte quanto all'interpretazione dell'art. 70, comma 10, d.lgs. 31/12/1992, n. 546, che limita le censure ammissibili contro la sentenza pronunciata in esito al giudizio di ottemperanza alle sole violazioni di natura procedimentale; tale disposizione va interpretata nel senso che è possibile denunciare non soltanto la violazione delle norme disciplinanti il predetto giudizio, ma anche ogni altro *error in procedendo* in cui sia incorso il giudice dell'ottemperanza, ivi incluso il mancato o difettoso esercizio del potere - dovere di interpretare e 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. 19/05/2022, n. 16289; Cass. 28/09/2018, n. 23487; Cass.



16/04/2014, n. 8830; Cass. 08/02/2008, n. 3057; Cass. 01/12/2004, n. 22565).

2.2. Inoltre questa Corte, con giurisprudenza costante ed uniforme, ha affermato che lo *ius superveniens* introdotto dall'art. 16-*octies* d.l. 20/06/2017, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla l. 3/08/2017, 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 stanziare e, in caso di eccedenza, con la riduzione percentuale sulle somme dovute, e che, a seguito dell'esaurimento delle risorse, non si procede all'effettuazione di ulteriori rimborsi - non incide sul diritto al rimborso spettante ai soggetti colpiti dal sisma del 1990, operando i limiti delle risorse stanziare, e che le eventuali questioni sui provvedimenti liquidatori emessi dall'Agenzia delle entrate rilevino soltanto in fase esecutiva e/o di ottemperanza (Cass. 19/05/2022, n. 16289; Cass. 25/03/2021, n. 8393; Cass. 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; Cass. 22/02/2018, n. 4291). Lo *ius superveniens* non attiene quindi alla disciplina sostanziale del diritto al rimborso, ma a quella procedimentale della sua attuazione, il che significa, sul versante processuale, che la relativa questione non appartiene al giudizio di cognizione, nel quale detto diritto viene accertato, ma necessariamente a quella del giudizio di ottemperanza, nel quale esso viene attuato, il che esclude una violazione degli artt. 24 e (per comparazione con i contribuenti che non avevano versato *ab origine* il 90 per cento dell'imposta) 3 Cost.

2.3. Questa Corte, poi, 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 (Cass. 15/03/2019, n. 7368, in motivazione, richiamata da Cass. 19/05/2022, n. 16289 e dalle altre decisioni sopra citate) e che «in tema di rimborso IRPEF, i limiti quantitativi introdotti dall'art. 16-*octies* del d.l. n. 91 del 2017 si applicano ai giudizi esecutivi instaurati dopo la relativa entrata in vigore» (Cass. 14/10/2021, n. 28108).

Si tratta di principi espressamente evidenziati anche dalla Corte Costituzionale che, con sentenza n. 197 del 2022, ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, come modificato dall'art. 16-*octies* della l. n. 123 del 2017, sollevate in riferimento agli artt. 3, primo comma, e 23 Cost.

2.4. In merito a quali siano i criteri con i quali il giudice dell'ottemperanza deve provvedere ad attuare la disciplina sinora illustrata, questa Corte, infine, ha precisato che, si tratti della medesima verifica che dovrebbe inderogabilmente compiere *ex lege* l'Amministrazione in sede di effettuazione del rimborso accertato dalla sentenza, alla quale si sostituisce quindi il giudice dell'ottemperanza, servendosi, se necessario, del commissario *ad acta*, con la conseguenza che la verifica dei relativi presupposti di operatività, attenendo al procedimento di esecuzione del comando giudiziale, non è soggetta alla rigorosa applicazione degli oneri di allegazione e prova rimessi alle parti.

Pertanto, è necessario che il giudice dell'ottemperanza non si limiti, nella sentenza, a riprodurre genericamente il testo di cui all'art. 70, comma 7, d.lgs. n. 546 del 1992, o altra formula generica e di stile ad essa equivalente, ma, ove necessario, disponga specificamente anche in ordine al *quomodo* della stessa attuazione, per dare completa esecuzione alla decisione del giudice di merito, compresa l'emissione dello speciale ordine di pagamento in conto sospeso, di cui all'art. 14,



comma 2, d.l. 31/12/1996, n. 669 convertito nella l. 28/12/1997, n. 30 (ed integrato dai d.m. 1/10/2002 e 24/06/2015, 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 (Cass. 19/05/2022, n. 16289; Cass. 23/05/2022, n. 16659; Cass. 07/06/2022, n. 18358; Cass. 10/06/2022, n. 18716).

3. Tanto premesso, nel caso di specie la C.T.R. non ha fatto buon governo dei principi sinora illustrati, avendo erroneamente negato in radice l'applicabilità dell'art. 16-*octies* d.l. 20/06/2017, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla l. 3/08/2017, n. 123, mentre avrebbe dovuto ritenere la stessa disposizione applicabile – nei modi e con gli effetti sinora chiariti – 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 il 3 gennaio 2019, dopo l'entrata in vigore della ridetta normativa).

Il giudice dell'ottemperanza avrebbe pertanto 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 specifici indispensabili all'ottemperanza, ovvero determinando il *quomodo* dell'attuazione stessa, a seconda della capienza o meno delle risorse stanziare, applicando il principio appena illustrato.



4. Il ricorso va quindi accolto nei termini sinora precisati e la sentenza impugnata va cassata, con rinvio al giudice *a quo* affinché provveda in conformità al principio per cui «Nel giudizio tributario di ottemperanza di cui all'art. 70 d.lgs. n. 546 del 1992, il giudice dell'ottemperanza, adito dal contribuente per l'esecuzione del giudicato scaturente da decisione ricognitiva del 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 dell'art. 1, comma 665, legge n. 190 del 2014 - come modificato dall'art. 16-*octies* d.l. n. 91 del 2017 e dall'art. 29 d.l. n. 162 del 2019- e, in caso di verificata incapacienza, 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 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, alcuna possibile falcidia di diritti patrimoniali del contribuente giudizialmente accertati».

Il giudice del rinvio provvederà altresì a regolare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, sezione staccata di Catania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 30 marzo 2023.

Il Presidente
Michele Cataldi

