



Comitato scientifico:

Simone **ALECCI** (Magistrato) - Elisabetta **BERTACCHINI** (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Mauro **BOVE** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giuseppe **BUFFONE** (Magistrato addetto alla direzione generale della giustizia civile presso il Ministero della Giustizia) - Tiziana **CARADONIO** (Magistrato) - Costanzo Mario **CEA** (Magistrato, già Presidente di sezione) - Paolo **CENDON** (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco **CESARI** (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Caterina **CHIARAVALLOTTI** (Presidente di Tribunale) - Bona **CIACCIA** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo **CIRCELLI** (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio **CORASANITI** (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) - Mirella **DELIA** (Magistrato) - Lorenzo **DELLI PRISCOLI** (Consigliere Suprema Corte di Cassazione) - Paolo **DI MARZIO** (Consigliere Suprema Corte di Cassazione) - Francesco **ELEFANTE** (Magistrato T.A.R.) - Annamaria **FASANO** (Consigliere presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo **FERRI** (Magistrato, già Sottosegretario di Stato alla Giustizia) - Francesco **FIMMANO'** (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio **FORGILLO** (Presidente di Tribunale) - Andrea **GIORDANO** (Magistrato della Corte dei Conti) - Mariacarla **GIORGETTI** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi **IANNI** (Magistrato) - Francesco **LUPIA** (Magistrato) - Giuseppe **MARSEGLIA** (Magistrato) - Roberto **MARTINO** (Professore ordinario di diritto processuale civile, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Francesca **PROIETTI** (Magistrato) - Serafino **RUSCICA** (Consigliere parlamentare presso il Senato della Repubblica) - Piero **SANDULLI** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano **SCHIRO'** (Presidente del Tribunale Superiore delle Acque pubbliche) - Bruno **SPAGNA MUSSO** (già Consigliere di Cassazione ed assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo **SPAZIANI** (Magistrato dell'Ufficio del Massimario della Corte Suprema di Cassazione) - Antonella **STILO** (Magistrato, Presidente di sezione) - Antonio **URICCHIO** (Professore ordinario di diritto tributario, già Magnifico Rettore, Presidente Anvur) - Antonio **VALITUTTI** (Presidente di Sezione presso la Suprema Corte di Cassazione) - Alessio **ZACCARIA** (Professore ordinario di diritto privato, già componente laico C.S.M.).

Rimborso di tributi, giurisdizione

Va confermato che, in tema di rimborso di tributi, spettano al giudice tributario i procedimenti nei quali il diritto del contribuente sia contestato dall'erario, mentre sono devoluti al giudice ordinario soltanto quelli in cui non residuino questioni circa l'esistenza dell'obbligazione, il quantum della restituzione e le modalità della sua esecuzione, attesa la riserva alle commissioni tributarie, disposta dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, di tutte le cause di cognizione aventi tributi per oggetto. Ciò in quanto il diritto al rimborso di un tributo non dovuto non si può incanalare nel modello dell'indebito di diritto comune: si devono, invece, osservare le regole del riparto di giurisdizione e la speciale disciplina processuale prevista dalle singole leggi d'imposta e dalla legge sul contenzioso tributario. E, in base a quella speciale disciplina, le controversie in materia di rimborso di tributi sono devolute allo stesso giudice cui è conferita giurisdizione sul rapporto tributario controverso. Perché sia ravvisabile un indebitto di diritto comune tale da radicare la giurisdizione ordinaria occorre, quindi, un esplicito riconoscimento sia della sussistenza del debito gravante sull'amministrazione, sia del quantum di esso riconoscimento si configura.

Cassazione civile, sezioni unite, sentenza del 7.5.2021, n. 12150

...omissis...

Fatti di causa

La sequenza dei fatti rilevanti è così ricostruita nella sentenza impugnata:

- nell'anno 2004 la s.r.l. CC richiese, in relazione all'anno d'imposta 2003, il rimborso di una somma a titolo di iva, e l'Agenzia delle entrate rispose con un provvedimento di sospensione del rimborso;
- la contribuente impugnò il provvedimento e ne ottenne l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale di Cosenza, la quale, con sentenza n. 87/10/2005, ritenne che la sospensione fosse illegittima, a fronte delle garanzie prestate per l'ottenimento del rimborso a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38-bis;
- la Commissione tributaria regionale della Calabria rigettò l'appello dell'Agenzia in base alle medesime considerazioni, con sentenza depositata il 5 marzo 2007, che non fu impugnata;
- nel frattempo, ossia nel 2005, l'Agenzia con avviso di accertamento recuperò nei confronti della società e sempre per l'anno 2003 materia imponibile per iva e imposte dirette, che riprese a tassazione per una somma ben maggiore rispetto a quella oggetto della richiesta di rimborso;
- la società impugnò l'avviso, ma la Commissione tributaria provinciale di Cosenza rigettò il ricorso con sentenza n. 244/02/06;
- a seguito del passaggio in giudicato della sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria concernente la sospensione del rimborso, mentre pendeva il giudizio di appello contro la sentenza che aveva respinto il ricorso contro l'avviso di accertamento, la s.r.l. CC chiese e ottenne l'emissione di un decreto ingiuntivo per il pagamento della somma oggetto della richiesta di rimborso;
- l'Agenzia propose quindi opposizione al decreto ingiuntivo, eccependo il difetto di giurisdizione del giudice ordinario, perchè osservò che con l'avviso di accertamento del 2005 aveva escluso la sussistenza del credito d'imposta oggetto della richiesta di rimborso. Il Tribunale di Paola ha respinto l'opposizione, reputando che la pretesa creditoria vantata, ossia quella di erogazione del rimborso, fosse da ritenere consacrata dal giudicato che aveva riguardato l'annullamento del provvedimento di sospensione.

Dal canto suo la Corte di appello di Catanzaro ha rigettato l'appello, col quale l'Agenzia delle entrate aveva ribadito l'eccezione di difetto di giurisdizione del giudice ordinario e l'inesistenza del credito vantato.

A sostegno della decisione il giudice del gravame ha nuovamente fatto leva sulla sentenza, divenuta cosa giudicata, con la quale era stato annullato il provvedimento di sospensione del rimborso; a tanto ha aggiunto di non poter conoscere delle questioni, pure oggetto dell'appello, concernenti l'inesistenza del credito in oggetto, perchè sottoposte al vaglio del giudice tributario, e quindi sottratte alla cognizione del giudice ordinario.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, che affida a un unico motivo e illustra con memoria, cui non v'è replica.

Ragioni della decisione

1. Fondato è il motivo di ricorso, col quale l'Agenzia lamenta la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, in relazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 30 e 38-bis, là dove il giudice d'appello ha ritenuto che l'Agenzia, con l'atto di sospensione del rimborso, abbia riconosciuto il credito iva vantato dalla società, di modo che l'annullamento definitivo di quell'atto avrebbe comportato la cristallizzazione del credito.

2. Queste sezioni unite hanno reiteratamente stabilito (n. 21893/09; n. 25931/11; n. 25977/16) che, in tema di rimborso di tributi, spettano al giudice tributario i procedimenti nei quali il diritto del

contribuente sia contestato dall'erario, mentre sono devoluti al giudice ordinario soltanto quelli in cui non residuino questioni circa l'esistenza dell'obbligazione, il quantum della restituzione e le modalità della sua esecuzione, attesa la riserva alle commissioni tributarie, disposta dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, di tutte le cause di cognizione aventi tributi per oggetto.

2.1. Ciò in quanto il diritto al rimborso di un tributo non dovuto non si può incanalare nel modello dell'indebito di diritto comune: si devono, invece, osservare le regole del riparto di giurisdizione e la speciale disciplina processuale prevista dalle singole leggi d'imposta e dalla legge sul contenzioso tributario. E, in base a quella speciale disciplina, le controversie in materia di rimborso di tributi sono devolute allo stesso giudice cui è conferita giurisdizione sul rapporto tributario controverso (specificamente, Cass., sez. un., n. 19069/16).

3. Perchè sia ravvisabile un indebitto di diritto comune tale da radicare la giurisdizione ordinaria occorre, quindi, un esplicito riconoscimento sia della sussistenza del debito gravante sull'amministrazione, sia del quantum di esso (espressamente in termini, Cass. n. 21893/09, cit.); laddove nel caso di esame nessun riconoscimento si configura.

3.1. In particolare, il provvedimento di sospensione, lungi dall'implicarne il riconoscimento, si traduce nel sostanziale diniego, sia pure temporaneo, della sussistenza del diritto al rimborso (in termini, fra varie, Cass. n. 19755/13).

4. Nè il passaggio in giudicato della sentenza di annullamento del provvedimento di sospensione si rivela idoneo a configurare l'indebito di diritto comune e, quindi, a radicare la giurisdizione ordinaria.

Quella sentenza, si evince dalla ricostruzione del giudice d'appello, ha riguardato i vizi propri della sospensione, che è stata annullata poichè l'amministrazione finanziaria aveva già ottenuto la garanzia prevista dalla legge (sulla natura cautelare della sospensione e sull'alternatività di essa rispetto al rilascio della polizza fideiussoria prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38-bis, Cass., sez. un., n. 2320/20).

4.1. Di là dalla sospensione, però, l'Agenzia ha negato la sussistenza del diritto al rimborso, che è vantato in pienezza nel giudizio introdotto dal ricorso monitorio della società: è la stessa Corte d'appello, difatti, a riferire della rettifica, operata dall'Agenzia, della dichiarazione relativa all'anno 2003 dalla quale era scaturito il credito vantato dalla società, dovuta alla ripresa a tassazione di maggiore materia imponibile (la legittimità del relativo avviso di accertamento è stata, peraltro, consacrata dal passaggio in giudicato che nelle more si è prodotto, in virtù di Cass. n. 13892/18).

5. Ad avviso dell'Agenzia, la notificazione dell'avviso di rettifica avrebbe addirittura imposto alla contribuente di versare le somme che ne costituiscono oggetto a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38-bis, comma 6 (nel testo applicabile all'epoca della notificazione), fatta salva la prestazione della garanzia prevista dal medesimo articolo.

In realtà, la norma invocata non si applica, perchè richiede che la notificazione dell'avviso di rettifica o di accertamento faccia seguito al rimborso; laddove nel caso in esame nessun rimborso è stato operato, poichè l'avviso ha fatto seguito, si è visto, al provvedimento di sospensione.

5.1. Indubbio è, però, che la notificazione dell'avviso di rettifica ha costituito la ragione dell'inottemperanza dell'amministrazione al giudicato concernente l'illegittimità della sospensione, proprio perchè il recupero della materia imponibile oggetto dell'avviso esclude, secondo l'Agenzia, l'esistenza del credito da rimborso.

Al cospetto di questa condotta spetta, allora, al giudice tributario dell'ottemperanza l'identificazione dell'effettiva portata precettiva del giudicato vantato dalla società, al fine di enuclearne e, se necessario, precisarne il contenuto degli obblighi che ne discendono.

Scopo del giudizio di ottemperanza, a norma del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70, difatti, non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione passata in giudicato, bensì, appunto, quello di realizzare quel comando, e, se occorre, d'integrarlo, concretizzando il principio di effettività della tutela dei diritti (tra varie, Cass. nn. 16569/19 e 10570/20; sulla medesima linea Cass. n. 646/12, la quale ha ritenuto che il giudice adito per l'ottemperanza di una sentenza, con la quale era stato accolto il ricorso avverso il silenzio-rifiuto formatosi su di un'istanza di rimborso, avesse il potere di escludere parzialmente il rimborso medesimo, avendo accertato che la ritenuta che si chiedeva di restituire non era, in realtà, mai stata operata).

6. In definitiva, a fronte della condotta dell'amministrazione d'inottemperanza al giudicato concernente l'illegittimità del provvedimento di sospensione del rimborso, dovuta alla ritenuta esclusione del credito vantato dalla società, nessun indebitato di diritto comune è configurabile.

6.1. Sussiste quindi la giurisdizione del giudice tributario, dinanzi al quale vanno rimesse le parti, anche per la liquidazione delle spese, previa cassazione della sentenza impugnata.

PQM

la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e dichiara la giurisdizione del giudice tributario, dinanzi al quale rimette le parti, anche per le spese.

COORDINATORE Redazionale: Giulio SPINA

Comitato REDAZIONALE INTERNAZIONALE:

Giovanni Alessi, **New York City** (United States of America)
Daria Filippelli, **London** (United Kingdom)
Wylia Parente, **Amsterdam** (Nederland)

Comitato REDAZIONALE NAZIONALE:

Jacopo Maria Abruzzo (**Cosenza**), Danilo Aloe (**Cosenza**), Arcangelo Giuseppe Annunziata (**Bari**), Valentino Aventaggiato (**Lecce**), Paolo Baiocchetti (**L'Aquila**), Elena Bassoli (**Genova**), Eleonora Benin (**Bolzano**), Miriana Bosco (**Bari**), Massimo Brunialti (**Bari**), Elena Bruno (**Napoli**), Triestina Bruno (**Cosenza**), Emma Cappuccio (**Napoli**), Flavio Cassandro (**Roma**), Alessandra Carafa (**L'Aquila**), Silvia Cardarelli (**Avezzano**), Carmen Carlucci (**Taranto**), Laura Carosio (**Genova**), Giovanni M. Casamento (**Roma**), Gianluca Cascella (**Napoli**), Giovanni Cicchitelli (**Cosenza**), Giulia Civiero (**Treviso**), Francesca Colelli (**Roma**), Valeria Conti (**Bergamo**), Cristina Contuzzi (**Matera**), Raffaella Corona (**Roma**), Mariantonietta Crocitto (**Bari**), Paolo F. Cuzzola (**Reggio Calabria**), Giovanni D'Ambrosio (**Napoli**), Ines De Caria (**Vibo Valentia**), Shana Del Latte (**Bari**), Francesco De Leo (**Lecce**), Maria De Pasquale (**Catanzaro**), Anna Del Giudice (**Roma**), Fabrizio Giuseppe Del Rosso (**Bari**), Domenico De Rito (**Roma**), Giovanni De Sanctis (**L'Aquila**), Silvia Di Iorio (**Pescara**), Iliara Di Punzio (**Viterbo**), Anna Di Stefano (**Reggio Calabria**), Pietro Elia (**Lecce**), Eremita Anna Rosa (**Lecce**), Chiara Fabiani (**Milano**), Addy Ferro (**Roma**), Bruno Fiammella (**Reggio Calabria**), Anna Fittante (**Roma**), Silvia Foiadelli (**Bergamo**), Michele Filippelli (**Cosenza**), Elisa Ghizzi (**Verona**), Tiziana Giudice (**Catania**), Valentina Guzzabocca (**Monza**), Maria Elena Iafolla (**Genova**), Daphne Iannelli (**Vibo Valentia**), Daniele Imbò (**Lecce**), Francesca Imposimato (**Bologna**), Corinne Isoni (**Olbia**), Domenica Leone (**Taranto**), Giuseppe Lisella (**Benevento**), Francesca Locatelli (**Bergamo**), Gianluca Ludovici (**Rieti**), Salvatore Magra (**Catania**), Chiara Medinelli (**Genova**), Paolo M. Storani (**Macerata**), Maximilian Mairov (**Milano**), Damiano Marinelli (**Perugia**), Giuseppe Marino (**Milano**), Rossella Marzullo (**Cosenza**), Stefano Mazzotta (**Roma**), Marco Mecacci (**Firenze**), Alessandra Mei (**Roma**), Giuseppe Donato Nuzzo (**Lecce**), Emanuela Palamà (**Lecce**), Andrea Panzera (**Lecce**), Michele Papalia (**Reggio Calabria**), Enrico Paratore (**Palmi**), Filippo Pistone (**Milano**), Giorgio G. Poli (**Bari**), Andrea Pontecorvo (**Roma**), Giovanni Porcelli (**Bologna**), Carmen Posillipo (**Caserta**), Manuela Rinaldi (**Avezzano**), Antonio Romano (**Matera**), Paolo Russo (**Firenze**), Elena Salemi (**Siracusa**), Diana Salonia (**Siracusa**), Rosangela Santosuosso (**Alessandria**), Jacopo Savi (**Milano**), Pierpaolo Schiattone (**Lecce**), Marco Scialdone (**Roma**), Camilla Serraiotto (**Trieste**), Valentina Siclari (**Reggio Calabria**), Annalisa Spedicato (**Lecce**), Rocchina Staiano (**Salerno**), Emanuele Taddeolini Marangoni (**Brescia**), Luca Tantalo (**Roma**), Marco Tavernese (**Roma**), Ida Tentorio (**Bergamo**), Fabrizio Testa (**Saluzzo**), Paola Todini (**Roma**), Fabrizio Tommasi (**Lecce**), Mauro Tosoni (**Lecco**), Salvatore Trigilia (**Roma**), Annunziata Maria Tropeano (**Vibo Valentia**), Elisabetta Vitone (**Campobasso**), Nicolò Vittoria (**Milano**), Luisa Maria Vivacqua (**Milano**), Alessandro Volpe (**Roma**), Luca Volpe (**Roma**), Giulio Zanardi (**Pavia**).

SEGRETERIA del Comitato Scientifico: Valeria VASAPOLLO



Distribuzione commerciale: **Edizioni DuePuntoZero**

