

ANNULLAMENTO della CARTELLA ESATTORIALE: GIURISDIZIONE

La recente sentenza della Corte di Cassazione n. 24774/2008 ha sancito la giurisdizione tributaria in materia di restituzione dei tributi versati a seguito di annullamento della cartella esattoriale.

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato e dottore commercialista – Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia

Con sentenza 8 ottobre 2008, n. 24774, le Sezioni Unite della Cassazione hanno definitivamente affermato che appartiene alla giurisdizione dei giudici tributari la decisione in ordine alla restituzione di tributi provvisoriamente versati, in seguito alla notifica di una cartella di pagamento annullata con sentenza passata in giudicato.

GIURISDIZIONE ORDINARIA o TRIBUTARIA?

La Corte di Appello di Bari dichiara con sentenza il difetto di giurisdizione del giudice ordinario sulla domanda di restituzione delle somme provvisoriamente versate nel corso del giudizio tributario, conclusosi con sentenza passata in giudicato di definitivo annullamento dell'iscrizione a ruolo e della relativa cartella di pagamento.

Contro tale provvedimento il contribuente presenta ricorso in Cassazione, sostenendo che la sentenza di annullamento, essendo passata

in giudicato, costituisce sia titolo esecutivo per procedere all'esecuzione forzata sia presupposto per attivare il giudizio di ottemperanza ex art. 70, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 [CFF 4721], sulla base della considerazione che gli obblighi derivanti da una sentenza di annullamento discendono direttamente dalla legge e non necessitano di alcuna specifica pronuncia del giudice tributario.

Natura della sentenza di annullamento della cartella esattoriale

Per capire le motivazioni poste a fondamento della decisione assunta dalla Corte di Cassazione, è opportuno risolvere, in via preliminare, la questione se la sentenza di annullamento della cartella esattoriale costituisca titolo esecutivo o meno.

Nel primo caso, infatti, la procedura attivabile è quella esecutiva o, alternativamente, quella di ottemperanza ex art. 70, D.Lgs. 546/1992 mentre, nel secondo caso, occorre incardinare un giudizio cognitivo che investe in via esclusiva il giudice tributario. ⁽¹⁾

Ed invero, il titolo esecutivo ⁽²⁾ legittima l'esercizio dell'azione esecutiva in quanto presuppone la certezza del diritto in esso contenuto: la situazione giuridica accertata in favore di un

⁽¹⁾ Va osservato che la procedura esecutiva non rientra nella giurisdizione del giudice tributario ex art. 2, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4653] non afferendo a questioni cognitive, bensì meramente esecutive: non è, infatti, controverso alcun diritto, bensì è pretesa l'esecuzione della sentenza o di altro titolo esecutivo.

⁽²⁾ L'art. 474 del Codice di procedura civile esclude che l'esecuzione forzata possa avere luogo se non in virtù di un titolo esecutivo per un diritto certo, liquido ed esigibile.

soggetto deve emergere, esattamente e compiutamente, nel suo contenuto e nei suoi limiti, dal relativo provvedimento giurisdizionale o atto negoziale, tanto da risultare determinato e delimitato anche il contenuto del titolo. In mancanza di questo presupposto il titolo esecutivo non può essere riconosciuto come tale, né può attingere altrimenti detta certezza. Quanto alle sentenze, la decisione del giudice è delimitata e funzionale all'oggetto della domanda del ricorrente e conferisce certezza esclusivamente al diritto su cui è intervenuta un'espressa statuizione, ma non anche al diritto implicitamente ricavabile.

Ad ogni domanda, infatti, segue un'apposita pronuncia del giudice alla quale si applica il principio di necessaria corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, fissato, per il processo civile, dall'art. 112 c.p.c. che, da un lato, obbliga il giudice a pronunciarsi sulla domanda nella sua integralità e, dall'altro, gli vieta di pronunciarsi oltre i limiti della stessa. Ne consegue che, ove la sentenza per difetto di domanda risulti carente nell'indicazione di una certa situazione o di uno stato di fatto che incide nella sfera giuridica di un soggetto, quel provvedimento non può costituire titolo esecutivo e, conseguentemente, l'azione esecutiva non è esperibile. In tal caso si rende obbligatorio un separato giudizio di merito finalizzato alla valutazione delle questioni di carattere cognitivo non decise in sentenza.

Allorché si esaurisca il nuovo giudizio di cognizione con decisione nel merito del *petitum*, il comando contenuto nella sentenza potrà essere coattivamente realizzato. Se, poi, controverso è un credito tributario, la domanda del relativo accertamento va presentata alla Commissione tributaria ex artt. 2 e 19, ⁽³⁾ D.Lgs. 546/1992 [CFF 4653 e 4670] con apposita azione.

AZIONE TRIBUTARIA

La tutela giurisdizionale dei diritti del contribuente si esplica esclusivamente davanti alle Commissioni tributarie, mediante la proposi-

zione di ricorsi contro specifici atti (di accertamento o di imposizione) dell'Amministrazione finanziaria ovvero contro il rigetto di istanze tendenti ad ottenere la ripetizione di somme indebitamente pagate.

Le azioni promuovibili sono di condanna, di esecuzione e di impugnazione. La prima è la forma più tipica della tutela giurisdizionale che viene promossa dal contribuente quando voglia ottenere dall'Amministrazione finanziaria il soddisfacimento di un suo credito e, così pure, il rimborso di imposte e somme indebitamente versate. Il ricorso può essere proposto solo dopo che l'Amministrazione abbia rifiutato, espressamente o tacitamente, il rimborso.

L'azione di condanna si pone come strumentale rispetto all'azione esecutiva che consente al contribuente di realizzare coattivamente, attraverso la formazione del titolo esecutivo, il diritto rimasto insoddisfatto o il credito d'imposta accertato in suo favore.

La decisione tributaria passata in giudicato, che acquista efficacia di titolo esecutivo permette, infatti, di attivare la procedura esecutiva, ordinaria o di ottemperanza.

L'art. 69, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4720] stabilisce in proposito che nell'ipotesi di sentenza definitiva non impugnabile secondo gli ordinari mezzi di impugnazione, che determini la soccombenza dell'Amministrazione finanziaria e la condanna al pagamento di somme di denaro, il contribuente ha diritto di chiedere copia in forma esecutiva del provvedimento decisorio ex art. 474, c.p.c. Altrimenti il contribuente ha la possibilità d'intraprendere la strada del giudizio di ottemperanza, purché la sentenza sia passata in giudicato.

La terza azione, quella d'impugnazione, è volta ad ottenere l'annullamento dell'atto impugnato e, perciò, ha carattere costitutivo. In detto contesto, è possibile ravvisare la sussistenza di due differenti pronunce che il giudice tributario è legittimato ad adottare:

⁽³⁾ Va ricordato che l'articolo in commento, secondo la nuova formulazione, prevede che appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati.

- nell'ipotesi in cui l'impugnazione verta unicamente sui vizi formali dell'atto il giudice, qualora ritenga fondato il ricorso, pronuncerà sentenza di annullamento se l'atto risulta illegittimo per vizi propri;
- se il giudizio ha avuto come *thema decidendum* l'an ed il *quantum* dell'imposta, la sentenza di accoglimento del ricorso proposto dal contribuente potrà anche condurre ad una sostituzione dell'atto impugnato.

Ne consegue, pertanto, che qualora sia stata emessa una sentenza di mero annullamento, la pronuncia non produrrà che l'eliminazione dell'atto amministrativo viziato. Ed invero anche nel processo tributario si applica il principio di necessaria corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato.

A tal proposito l'art. 36, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4687] impone che la sentenza contenga, tra i suoi elementi costitutivi, le richieste delle parti, l'esposizione dei motivi in fatto ed in diritto ed il dispositivo.

Tale principio implica, innanzitutto, che la giurisdizione delle Commissioni tributarie si ponga in funzione dell'oggetto della domanda e, in secondo luogo, che i giudici tributari debbano pronunciarsi esclusivamente sul *petitum* contenuto nel ricorso. Ne consegue che il ricorrente, il quale voglia ottenere più decisioni, come nel caso di specie, debba necessariamente avanzare diverse domande, tutte finalizzate al conseguimento degli effetti propri di ciascuna azione.

Non sarebbe altrimenti possibile con una specifica azione – come quella di annullamento – ottenere una pronuncia diversa, ad esempio di condanna, né ricavare induttivamente dalla pronuncia del giudice obblighi e diritti diversi da quelli espressamente stabiliti.

Ciò premesso è evidente che una sentenza di annullamento, pur costituendo titolo per fondare una pretesa, non produce *ex lege* alcun obbligo, avendo una funzione differente

rispetto a quella dell'azione giudiziaria che è necessario esperire per ottenere il riconoscimento di un diritto o per procedere alla sua eventuale realizzazione coattiva.

Una sentenza di annullamento non vale, quindi, come titolo esecutivo per soddisfare un diritto, come quello di credito, se non ha anche espressamente deciso l'autonoma questione relativa all'esistenza e all'entità di quel diritto (*an e quantum debeatur*).

In tal caso il bisogno di tutela del ricorrente viene soddisfatto soltanto con una pronuncia di condanna, in base alla quale è possibile agire esecutivamente per realizzare un credito di natura tributaria.

CREDITO TRIBUTARIO e DISCIPLINA CIVILE

La caratteristica principale del processo tributario risiede nel fatto che il procedimento può essere attivato solamente sull'impugnativa di un atto emesso da un ente impositore. L'atto impugnabile può rivestire anche la forma del rifiuto, espresso o tacito, dell'Amministrazione finanziaria al rimborso. ⁽⁴⁾ Il rifiuto può conseguire ad un'apposita istanza avanzata dal contribuente o al mancato riconoscimento di un debito.

Un rapporto obbligatorio, per rivestire natura tributaria, dal lato soggettivo, deve coinvolgere l'Amministrazione finanziaria o la società di riscossione ed il contribuente e, dal lato oggettivo, deve trovare la sua causa in una norma che abbia ad oggetto imposte, tasse o contributi. Ed invero accade che il contribuente, normalmente debitore d'imposta nei confronti del Fisco, si trovi ad essere creditore per tributi indebitamente versati.

In occasione dell'impugnazione dell'atto dell'Amministrazione finanziaria, infatti, il ricorrente è obbligato a versare parte del debito, oggetto di contestazione, che viene iscritto a ruolo in via provvisoria.

Se al termine del processo tributario risulta soccombente l'Ufficio convenuto, il ricorrente, in quanto parte vittoriosa, ha diritto alla restituzione di quanto pagato. Il credito,

⁽⁴⁾ L'art. 19, lett. g), D.Lgs. 546/1992 comprende tra gli atti impugnabili avanti alla Commissione tributaria il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti.

tuttavia, verrà diversamente soddisfatto a seconda che il contribuente nella domanda abbia chiesto, cumulativamente, l'annullamento del ruolo e la condanna dell'Amministrazione alla restituzione dell'indebitato o soltanto l'annullamento.

Nel primo caso la sentenza che condanna l'Amministrazione finanziaria costituisce titolo esecutivo, cosicché, in caso di inadempimento dell'Ufficio, verrà attivata la procedura esecutiva o il giudizio di ottemperanza.

In caso contrario il ricorrente deve presentare, ex art. 21, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4672], istanza di rimborso all'Ufficio che ha emesso l'atto impugnato e, in caso di rifiuto, può ricorrere avanti alla Commissione tributaria. La necessità di avviare la procedura di rimborso si ravvisa nel fatto che l'annullamento dell'atto amministrativo fa venir meno il titolo posto a fondamento della pretesa tributaria, ma non legittima di per sé alla restituzione dei tributi provvisoriamente versati.

La disciplina della domanda di rimborso si pone come speciale rispetto all'azione generale di ripetizione dell'indebitato – regolata dall'art. 2033, c.c. e proponibile al giudice ordinario – determinandone l'inapplicabilità. Nelle materie alle quali si applica un ordinamento speciale come quello tributario, infatti, la disciplina generale sia sostanziale che processuale, viene derogata.

L'attribuzione al giudice tributario delle controversie aventi ad oggetto la restituzione ed il rimborso di somme indebitamente corrisposte a titolo di tributi e di correlati accessori discende dal fatto che la materia è specifica e rientrante nell'ambito di applicazione del procedimento tributario.

Ne consegue che il diritto al rimborso non trova fondamento nell'art. 2033, c.c. che consente a chi esegue un pagamento non dovuto di ripetere ciò che ha pagato, bensì nella speciale disposizione tributaria di cui all'art. 21, D.Lgs. 546/1992.

Competenza		
Ambito applicazione		
Procedimento tributario	Procedimento ordinario	Giudizio di ottemperanza
<ul style="list-style-type: none"> ● Tutti i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati ● Tributi regionali, provinciali, comunali ● Contributo per il servizio sanitario nazionale ● Sovrimposte e addizionali ● Intestazione, delimitazione, figura, estensione, classamento dei terreni e ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella ● Consistenza, classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale ● Debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche ● Debenza del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani ● Imposta o canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni 	<ul style="list-style-type: none"> ● Atti di esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento ● Querela di falso ● Capacità delle persone (diversa dalla capacità di stare in giudizio) 	<ul style="list-style-type: none"> ● Inadempimento relativo alla restituzione delle somme indebitamente percepite da parte dell'Amministrazione finanziaria rispetto alle sentenze tributarie passate in giudicato
Giurisdizione		
Procedimento tributario	Procedimento ordinario	Giudizio di ottemperanza
Commissione tributaria	Giudice ordinario	Commissione tributaria

DECISIONE della CORTE

Il problema sollevato in Cassazione era volto a stabilire a quale giudice – ordinario o tributario – compete la cognizione della causa di ripetizione delle somme provvisoriamente versate nel corso del giudizio tributario, che si sia concluso con sentenza passata in giudicato e che abbia annullato la cartella di pagamento.

La tesi del ricorrente, secondo cui in siffatta ipotesi si può esperire l'ordinaria azione di ripetizione d'indebito oggettivo ex art. 2033, c.c. e, quindi, devolvere la controversia alla giurisdizione del giudice ordinario, non è sostenibile poiché adduce, come motivazione, che la sentenza di annullamento costituisce fondamento della pretesa di ripetizione e si sostituisce alla volontà dell'Amministrazione finanziaria.

Ed invero, il provvedimento di mero annullamento non statuisce alcun obbligo in capo all'Ufficio che ha emesso l'atto né vale come formale riconoscimento del diritto del contribuente al rimborso delle imposte e la quantificazione della somma dovuta. Tale provvedimento si limita, infatti, ad eliminare il titolo che giustifica la pretesa fiscale privando l'atto amministrativo dei caratteri di autoritarietà, imperatività ed esecutorietà che lo contraddistinguono.

La Corte di Cassazione ha, quindi, statuito che in presenza di una decisione definitiva del giudice tributario che abbia dichiarato – come nella specie – l'illegittimità della liquidazione operata dall'Ufficio, annullando integralmente la cartella esattoriale e la relativa iscrizione a ruolo, la parte che voglia ottenere il rimborso delle somme pagate sulla base della illegittima iscrizione deve rivolgersi prima all'Ufficio e, successivamente, in caso di rifiuto dello stesso, deve adire la Commissione tributaria.

A conferma di quanto detto basti pensare che la giurisdizione delle Commissioni tributarie sulla domanda di rimborso di imposte pagate è in funzione dell'oggetto della domanda e prescinde dalle ragioni per il quale lo stesso è richiesto, con la conseguenza che anche nel-

l'ipotesi in cui il rimborso trovi la sua giustificazione in una pronuncia definitiva del giudice tributario che abbia accertato l'illegittimità dell'atto di accertamento e, quindi, implicitamente la non doverosità delle somme versate a titolo d'imposta, la domanda di rimborso – a seguito di rifiuto dell'Amministrazione – investe pur sempre un credito tributario ed è, quindi, devoluta alla giurisdizione delle Commissioni tributarie.

Ne deriva allora l'inapplicabilità dell'art. 2033, c.c. in quanto questo disposto attiene esclusivamente ad una pretesa civilistica e non anche tributaria.

Per questi motivi la Cassazione ha respinto il ricorso, confermando la sentenza della Corte di Appello, e ha statuito che la giurisdizione al fine di conoscere della domanda di rimborso spetta al giudice tributario se «*la sentenza di annullamento non accerti anche tale diritto e non condanni alla restituzione delle somme provvisoriamente versate*».

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

In ragione dell'intervenuta riforma dell'art. 2, D.Lgs. 546/1992 e del conseguente ampliamento della materia oggetto della giurisdizione tributaria si ritiene, pertanto, condivisibile la decisione a cui la Corte di Cassazione è pervenuta con sentenza in commento.

Ne consegue che ogni controversia avente ad oggetto un tributo e che veda coinvolti l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente deve essere necessariamente devoluta al giudice tributario.

Ciò premesso, il contribuente che intende ottenere diverse pronunce, tra cui quella di restituzione di imposte indebitamente versate, è tenuto a proporre alla Commissione tributaria una domanda dal contenuto complesso, dal momento che oltre a richiedere l'annullamento dell'atto illegittimo, l'esponente non potrà esimersi dal richiedere anche la condanna dell'Amministrazione finanziaria, se vuole conseguire completamente il proprio obiettivo.

È, dunque, perfettamente condivisibile l'assunto secondo cui la sentenza dotata di efficacia di titolo esecutivo è soltanto quella che contiene un espresso comando, il cui fondamento si rinviene nella certezza del diritto sancita dallo stesso giudice chiamato a pronunciarsi. In caso contrario non può essere altrimenti data esecuzione a quel diritto che solo induttivamente si ricava da un provvedimento giurisdizionale. Ciò in quanto deve

necessariamente intervenire una pronuncia che legittimi la sua soddisfazione.

Nell'ipotesi in cui si tratti di una questione di natura tributaria è, in definitiva, d'obbligo ricorrere al giudice tributario competente a conoscere del merito della questione.

Infine, di seguito viene riportato uno schema riepilogativo utile per comprendere quale sia la procedura da attivare e quale autorità abbia la giurisdizione nelle diverse ipotesi.

Autorità competente e procedura

Ricorso da parte del contribuente alla Commissione tributaria contro l'iscrizione a ruolo del debito accertato dall'Amministrazione finanziaria e la cartella esattoriale notificata dal concessionario della riscossione

Contestualmente alla proposizione del ricorso viene versato parte del debito a titolo provvisorio

In accoglimento del ricorso vengono annullati l'iscrizione a ruolo del debito e la cartella esattoriale

Nulla viene statuito circa l'obbligo di restituzione che deve pertanto essere affermato nell'*an debeat* e nel *quantum* dal giudice in separato giudizio

L'Amministrazione finanziaria si riconosce formalmente debitrice sia dell'obbligo di rimborso sia dell'entità dello stesso



Procedura esecutiva o giudizio di ottemperanza

L'Amministrazione finanziaria si rifiuta o non si riconosce debitrice rispetto all'istanza di rimborso



Ricorso alla Commissione tributaria competente a decidere in ordine all'esistenza del diritto alla restituzione