



25212.22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Oronzo De Masi	Presidente
Dott. Liberato Paolitto	Consigliere
Dott.ssa Milena Balsamo	Consigliere
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere relatore
Dott.ssa Antonella Dell'Orfano	Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20774/2019 R.G., proposto

DA

(omissis) , rappresentata e difesa dall'Avv.

(omissis) , con studio in (omissis), elettivamente domiciliata presso l'Avv. (omissis) , con studio in (omissis), giusta procura in calce al ricorso introduttivo del presente procedimento;

RICORRENTE

CONTRO

l'Agenzia delle Entrate, con sede in (omissis), in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata;

CONTRORICORRENTE

AVVERSO

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia il 28 dicembre 2018 n. 5627/22/2018;

Oggetto

IMPOSTA DI
DONAZIONE
RIMBORSO

Ud. 24/5/2022 CC
13/06/2022
R.G.N. 20774/2019

Rep.

(con 25212)

7937
2022

udita la relazione della causa svolta nelle camere di consiglio non partecipate (mediante collegamento da remoto, ai sensi dell'art. 27, comma 1, del D.L. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito, con modificazioni, dalla Legge 18 dicembre 2020 n. 176, in virtù della proroga disposta dall'art. 16, comma 3, del D.L. 30 dicembre 2021 n. 228, convertito, con modificazioni, dalla Legge 25 febbraio 2022 n. 15, con le modalità stabilite dal decreto reso dal Direttore Generale dei Servizi Informativi ed Automatizzati del Ministero della Giustizia il 2 novembre 2020) del 24 maggio 2022 e, a seguito di riconvocazione, del 15 giugno 2022 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

RILEVATO CHE:

(omissis) ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia il 28 dicembre 2018 n. 5627/22/2018, che, in controversia su diniego di rimborso dell'imposta di successione versata in qualità di coerede della defunta (omissis), ha dichiarato l'inammissibilità dell'appello proposto dalla medesima nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano l'1 settembre 2016 n. 6669/35/2016, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha pronunciato l'*absolutio ab instantia*, sul presupposto che il provvedimento emanato dal Garante del Contribuente sulla domanda di rimborso dell'imposta di successione - a suo dire, oggetto dell'impugnazione proposta col ricorso originario - non fosse un atto impositivo né un atto giudiziario. Il ricorso è affidato a tre motivi. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione dell'art. 19 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che il provvedimento emanato dal Garante del Contribuente non fosse un atto impositivo né un atto giudiziario, considerando che l'impugnazione era stata proposta avverso il diniego di rimborso dell'imposta di successione.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione dell'art. 67-bis del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che la domanda di rimborso dovesse essere proposta entro il termine di due anni dal pagamento, tenendo conto che la ripetibilità della somma versata era connessa all'esecutività della decisione resa in sede di legittimità (Cass., Sez. 5[^], 15 maggio 2006 n. 11143).

3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione dell'art. 10 della Legge 27 luglio 2000 n. 212, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che la contribuente dovesse produrre la documentazione idonea a comprovare il diritto al rimborso, essendone già in possesso l'amministrazione finanziaria in relazione alle precedenti istanze di rimborso.

RITENUTO CHE:

1. Il primo motivo è fondato.

1.1 Come si evince dall'esposizione degli antefatti processuali nella sentenza impugnata, *«oggetto mediato del processo è il silenzio-diniego (...) opposto dalla Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale 1[^] di Milano alla domanda presentata da (omissis) per il rimborso dell'imposta di*

successione versata, insieme alle sorelle germane: (omissis)
(omissis) e (omissis), quale
coerede di (omissis) », mentre «*oggetto immediato di
questo processo è il provvedimento giustiziale del Garante*» del
Contribuente del 25 febbraio 2015, il quale «*rigettava la
domanda, perché del tutto priva di una ricostruzione fattuale e
documentale*».

1.2 Come è noto, l'art. 13 della Legge 27 luglio 2000 n. 212 ha istituito il Garante del Contribuente presso le Direzioni Regionali (oltre che presso le Direzioni Provinciali del Trentino - Alto Adige) dell'Agenzia delle Entrate.

A tale proposito, ancorché l'art. 13 della Legge 27 luglio 2000 n. 212 attribuisca al Garante del Contribuente una pluralità di facoltà che si traducono in accessi, raccomandazioni, richiami, richieste, segnalazioni, tali funzioni mancano di potere sanzionatorio, collocando l'organo in una posizione mediana tra monitoraggio dell'azione amministrativa e rilevazione, all'interno dei singoli procedimenti, dei comportamenti in grado di incrinare il rapporto di fiducia tra Fisco e contribuente. Per come si è visto, rileva in capo al Garante del Contribuente la possibilità di chiedere documenti e chiarimenti agli uffici competenti nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. L'ambito di operatività del Garante del Contribuente riguarda, sotto un primo profilo, le ipotesi in cui si siano manifestate disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli, dunque condotte poste in essere dall'amministrazione finanziaria al fine di reprimerle.

Una parte delle situazioni richiamate non determina, tuttavia, lesioni tutelabili in sede giurisdizionale, atteso che si tratta di

CA

comportamenti che non incidono sul rapporto giuridico di imposta.

L'altro ambito di operatività attiene alle c.d. "*raccomandazioni*" rivolte ai dirigenti degli uffici perché assicurino una migliore tutela del contribuente e una più incisiva organizzazione del servizio. Tali atti provverebbero la mancanza di un rapporto gerarchico tra amministrazione finanziaria e Garante del Contribuente, atteso che, sebbene si tratti di un atto conclusivo dell'esercizio di un'attività istruttoria, si può individuare l'esercizio di un potere indiscutibilmente orientato ad incrementare il livello di tutela del contribuente e a stimolare una più convincente organizzazione del servizio.

Ai due profili di intervento richiamati, si può connettere un terzo, configurabile nel potere di accesso presso gli uffici finanziari per esercitare il controllo della funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente e anche per garantire il rispetto dei termini previsti per rimborsi e atti di liquidazione.

Il ventaglio dei poteri comprende, altresì, l'attivazione della procedura di autotutela, che riguarda gli atti amministrativi di accertamento e quelli di riscossione notificati al contribuente, con l'esclusione di quelli emanati dalla Guardia di Finanza, che non possono essere qualificabili come atti di accertamento, attesa la loro natura tecnica.

Il vigente ordinamento giuridico non prevede espressamente l'obbligo dell'amministrazione finanziaria o dei concessionari della riscossione di emanare il provvedimento di autotutela, richiesto dal Garante del Contribuente, o di adeguarsi alle decisioni assunte dal Garante del Contribuente, per cui gli atti del Garante del Contribuente non sono vincolanti e perciò non producono nemmeno effetti lesivi, ma costituiscono soltanto

atti di sollecito, dai quali tutt'al più può derivare soltanto un obbligo di rispondere all'istanza di autotutela e/o di riesaminare la pratica, presentata dal contribuente.

In definitiva, non è riconosciuto al del Garante del Contribuente alcun potere di amministrazione attiva: non può, quindi, esercitare poteri autoritativi o sanzionatori nei confronti degli uffici dell'amministrazione finanziaria né, a seguito dell'attivazione del procedimento di autotutela, può sostituirsi all'ufficio nel riesame dell'atto eventualmente illegittimo.

Si è detto, in proposito, che la norma istitutiva non attribuisce al Garante del Contribuente il potere di annullare in via di autotutela gli atti impositivi, né sancisce il dovere dell'ufficio di provvedere nel senso richiesto dal Garante del Contribuente.

Secondo l'interpretazione più condivisibile, essa sembra limitarsi ad attribuire al Garante del Contribuente un potere di mero avvio del procedimento: a seguito dell'esercizio di tale potere, l'ufficio, quindi, sarebbe tenuto, comunque, a rispondere alla richiesta del Garante del Contribuente, emanando, quantomeno, un atto nel quale siano indicate le ragioni per cui non ritiene di dare seguito all'iniziativa del Garante del Contribuente nel senso da questi richiesto.

In ogni caso, si deve escludere l'impugnabilità dinanzi al giudice tributario, da parte del contribuente, del rifiuto dell'ufficio, a seguito della richiesta del Garante del Contribuente, di annullare in via di autotutela un atto impositivo.

Questa tutela non è certamente in grado di soddisfare l'interesse sostanziale del contribuente all'annullamento dell'atto illegittimo: tuttavia, è quella massima attualmente prevista dall'ordinamento, finché resta ferma la piena natura discrezionale del potere di autotutela

L'eterogeneità dei compiti del Garante del Contribuente non consente una definizione unitaria delle sue funzioni, ma torna conto rilevare come l'attività dello stesso legittimi delle aspettative in capo al contribuente, ancorché non possa configurarsi un interesse meritevole di tutela giuridica. In effetti, se si concorda sulla sua richiesta di invito a procedere con riferimento all'autotutela, l'iniziativa del Garante del Contribuente non è produttiva di effetti immediati o diretti. Altrimenti deve concludersi per una sua eventuale impugnazione dinanzi al giudice amministrativo. Il contribuente, ricevendo l'informazione dell'attivazione della procedura, si trova nella condizione di esercitare, atteso che manca un atto impugnabile, un'azione di carattere informativo, indirizzata a conoscerne la fase. L'atto impugnabile resta l'avviso di accertamento o di riscossione. Nell'ipotesi contraria, al Garante del Contribuente dovrebbe attribuirsi una funzione sostitutiva del giudice tributario, determinando una *deminutio* dell'autonomia di valutazione degli atti in capo all'amministrazione finanziaria, che evidentemente non può non essere ad essa riconosciuta, sia sul piano generale che in linea di principio.

1.3 Ne discende che i provvedimenti adottati dal Garante del Contribuente non sono suscettibili di sostituire né di emendare gli atti di imposizione o di riscossione dell'amministrazione finanziaria, che sono gli unici rilevanti ai fini della tutela del contribuente dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria. Per cui, non si pone la questione di una loro riconducibilità nell'elenco degli atti impugnabili a norma dell'art. 19 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, restando sottratti al sindacato del giudice tributario per la totale carenza di riflessi pregiudizievoli nella sfera giuridica del contribuente.

1.4 Nella specie, a ben vedere, un'attenta rilettura del ricorso originario della contribuente dinanzi al giudice tributario di primo grado (che è stato allegato al ricorso per cassazione in ossequio al canone dell'autosufficienza) consente di verificare che oggetto dell'impugnazione era stato, in realtà, il diniego di rimborso da parte dell'amministrazione finanziaria. Difatti, ancorché «*proposto a seguito del diniego (l'ennesimo) contenuto nella risposta data al Garante del Contribuente dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale I di Milano*», il ricorso originario della contribuente era diretto ad ottenere la restituzione *pro quota* dell'imposta corrisposta in eccedenza rispetto alla misura dovuta, a fronte del diniego opposto dall'amministrazione finanziaria, in risposta all'intercessione richiesta il 30 gennaio 2015 al Garante del Contribuente, con riguardo all'istanza del 29 gennaio 2015. Per cui, l'atto impugnato rientrava nella categoria tipizzata dall'art. 19, comma 1, lett. g, del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546 (vale a dire «*il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti*»).

1.5 Nella specie, quindi, la sentenza impugnata ha contravvenuto a tale principio, avendo ritenuto l'inammissibilità dell'appello sull'erroneo presupposto che l'impugnazione avesse per oggetto il provvedimento del Garante del Contribuente.

2. Il secondo motivo è parimenti fondato, derivandone l'assorbimento del terzo motivo.

2.1 Invero, dopo la sentenza depositata da questa Corte il 15 maggio 2006 n. 11143, con il rigetto del ricorso per cassazione dell'Agenzia delle Entrate, si era determinato il passaggio in giudicato della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano il 6 luglio 2011 n. 172/44/2001,

con la dichiarazione di inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano il 18 giugno 1999 n. 193/08/1999, la quale aveva annullato gli avvisi di liquidazione dell'imposta di successione nei confronti delle germane (omissis), (omissis) (omissis) e (omissis), nella qualità di coeredi della defunta (omissis). In pendenza del giudizio, queste ultime avevano corrisposto parte della maggior imposta di successione risultante dagli avvisi di liquidazione (precisamente: £ 193.290.000, mediante versamento del 22 dicembre 1997 - bolletta n. 97018611, in relazione alla dichiarazione di successione n. 108 del 5 gennaio 1995; £ 36.452.000, mediante versamento del 22 dicembre 1997 - bolletta n. 97018612, in relazione alla dichiarazione di successione n. 6221 del 22 giugno 1995; £ 352.558.000, mediante versamento del 23 dicembre 1998 - modello "F23", in relazione alla denuncia di successione n. 108 del 5 gennaio 1995).

Dopo l'irrevocabilità della sentenza resa dal giudice del gravame, le germane (omissis), (omissis) e (omissis) avevano notificato all'Ufficio di (omissis) dell'Agenzia delle Entrate il 24 dicembre 2008 un atto di messa in mora con l'intimazione a restituire l'indebita eccedenza rispetto all'imposta dovuta.

Una precedente istanza di rimborso era stata indirizzata dalla sola (omissis) all'Ufficio di (omissis) dell'Agenzia delle Entrate il 5 febbraio 2008. Dopo di che, le germane (omissis), (omissis) (omissis) e (omissis) avevano

indirizzato un'istanza di sollecito di rimborso all'Ufficio Legale della Direzione Provinciale n. (omissis) dell'Agenzia delle Entrate soltanto il 21 ottobre 2013. *Medio tempore*, la rimborsabilità *pro quota* dell'imposta versata in eccedenza era stata definitivamente esclusa per la coerede (omissis) (omissis), con il passaggio in giudicato della sentenza resa dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano il 16 aprile 2010 n. 44/10/2010, che aveva rigettato il ricorso per l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano il 6 luglio 2011 n. 172/44/2001, e della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano il n. 185/25/2011, la quale aveva rigettato il ricorso per la sopravvenuta decadenza dal diritto al rimborso ai sensi dell'art. 21, comma 2, del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546.

2.2 In base a quest'ultima disposizione: *«Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'articolo 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione»*.

Quest'ultima disposizione ha natura di "norma residuale" (Cass., Sez. 5[^], 16 febbraio 2010, n. 3575; Cass., Sez. 6^{^-5}, 7 gennaio 2014, n. 82; Cass., Sez. 5[^], 15 maggio 2019, n. 12919; Cass., Sez. 5[^], 5 marzo 2021, n. 6118; Cass., Sez. 5[^], 24 maggio 2022, n. 16698), potendo trovare applicazione soltanto *«in mancanza di disposizioni specifiche»* nella

disciplina legislativa del singolo tributo. In tal senso, questa Corte ha affermato che alla domanda di rimborso o restituzione del credito maturato dal contribuente si applica, in mancanza di una disciplina specifica posta dalla legislazione speciale in materia, la norma generale residuale di cui all'art. 21, comma 2, del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, prevedente il termine biennale di decadenza per la presentazione dell'istanza, che non esclude tuttavia, una volta maturato il silenzio-rifiuto, la decorrenza del termine decennale di prescrizione ex art. 2946 cod. civ. (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 20 agosto 2004, n. 16477; Cass., Sez. 5[^], 22 gennaio 2018, n. 1543; Cass., Sez. 5[^], 5 marzo 2021, n. 6118; Cass., Sez. 6^{^-}-5, 26 ottobre 2021, n. 30083; Cass., Sez. 5[^], 24 maggio 2022, n. 16698).

2.3 Ora, con specifico riguardo all'imposta di successione, l'art. 40, comma 3, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346 prevede che: *«Le somme dovute per effetto delle decisioni di cui al comma 2 [il riferimento è al pagamento di 2/3 dopo la decisione del giudice di primo grado e del resto dopo la decisione del giudice di secondo grado] devono essere pagate, in base ad apposito avviso, a norma dell'art. 37; se l'imposta liquidata per effetto della decisione della commissione tributaria è inferiore a quella già pagata, la differenza deve essere rimborsata d'ufficio al contribuente entro novanta giorni dalla notificazione della decisione»*. Inoltre, l'art. 42, commi 1, lett. a, e 2, prima parte, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, stabiliscono che: *«Deve essere rimborsata, unitamente agli interessi, alle soprattasse e pene pecuniarie eventualmente pagate l'imposta: a) pagata indebitamente o risultante pagata in più a norma dell'art. 40, commi da 1 a 3»*; e che: *«Il rimborso, salvo il disposto dell'art. 40, commi 1 e 3, deve essere richiesto a pena di decadenza*

entro tre anni dal giorno del pagamento o, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione».

2.4 Dal coordinamento sistematico delle richiamate disposizioni si evince che l'art. 42, comma 2, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, pur disponendo che il rimborso deve essere richiesto a pena di decadenza entro tre anni dal giorno del pagamento o, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione, fa salvo il disposto dell'art. 40, commi 1 e 3, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, in relazione all'eccedenza corrisposta a titolo di imposta principale (comma 1), per la quale è previsto il rimborso d'ufficio entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della decisione, ed all'eccedenza corrisposta a titolo di imposta complementare (comma 3), per la quale è previsto il rimborso d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della decisione, esonerando in via eccezionale tali ipotesi dalla sanzione della decadenza triennale (in termini: Cass., Sez. 5[^], 1 dicembre 2020, n. 27408).

Né si può ritenere che l'esigibilità del rimborso sia subordinata alla preventiva notificazione della decisione che accerta l'indebita riscossione dell'imposta, trattandosi di un adempimento destinato soltanto a segnare il *dies a quo* per la decorrenza del termine di restituzione nell'interesse dell'amministrazione finanziaria, ma non anche ad imporre un onere a carico del contribuente per azionare la pretesa creditoria. Non a caso, la circolare emessa dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale degli Affari Legali e Contenzioso l'11 ottobre 2010 n. 49 (in tema di "Esecuzione dei rimborsi dovuti per effetto di sentenze nei giudizi tributari") ha espressamente stabilito che, «per dare esecuzione ai provvedimenti giudiziari e, in particolare, per procedere ai rimborsi ai sensi dell'articolo 68, comma 2, del decreto

legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, non occorre attendere la notifica della sentenza favorevole al contribuente né alcuna specifica richiesta o sollecito. Invero, le strutture addette alla gestione del contenzioso possono e debbono restituire le somme versate in eccedenza subito dopo la comunicazione del dispositivo della sentenza da parte della Segreteria della Commissione tributaria, purché lo stesso contenga tutti gli elementi necessari alla determinazione dell'importo da rimborsare».

2.5 Pertanto, il diritto al rimborso che sia fondato ex art. 40, comma 3, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346 sull'accertamento giudiziario dell'indebita riscossione di imposta è soggetto soltanto al termine decennale di prescrizione ordinaria (artt. 2946 cod. civ. e 21, comma 2, del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546), con decorrenza dalla formazione del giudicato tributario (in termini: Cass., Sez. 5[^], 1 dicembre 2020, n. 27408).

2.6 Ne deriva che, dopo la decisione di questa Corte, l'istanza proposta dalla contribuente per chiedere il rimborso era tempestiva (24 dicembre 2008), essendo decorso molto meno di un decennio dalla irrevocabilità della decisione (15 maggio 2006).

2.7 Nella specie, dunque, la sentenza impugnata non si è uniformata a tali principi, avendo erroneamente ritenuto - a monte - che *«il provvedimento del Garante dei diritti del contribuente non è un atto impositivo (e come tale oggetto d'impugnazione giurisdizionale), non è un atto giudiziario (e come tale oggetto di gravame/ricorso)».*

3. Valutandosi la fondatezza del primo motivo e del secondo motivo, nonché l'assorbimento del terzo motivo, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve

essere cassata in relazione ai motivi accolti con rinvio della causa (per nuovo esame dell'istanza di rimborso) alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo ed il secondo motivo; dichiara l'assorbimento del terzo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma nelle adunanze camerali effettuate da remoto il 24 maggio 2022 e, a seguito di riconvocazione, il 15 giugno 2022.

IL PRESIDENTE

Dott. Oronzo De Masi

