



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

LUCIO NAPOLITANO	Presidente
GIAN PAOLO MACAGNO	Consigliere-Rel.
ALBERTO CRIVELLI	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere
ANGELO NAPOLITANO	Consigliere

Oggetto:

*IRAP
RISCOSSIONE

Ud.17/04/2024 PU

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 5659/2017 R.G. proposto da:

EQUITALIA SERVIZI DI RISCOSSIONE SPA, elettivamente domiciliata in ROMA [REDACTED] presso lo studio dell'avvocato [REDACTED] che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

[REDACTED] elettivamente domiciliato in ROMA [REDACTED] presso lo studio dell'avvocato [REDACTED] che lo rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. LAZIO n. 7922/2016 depositata il 02/12/2016.

Udita la relazione svolta alla pubblica udienza del 17/04/2024 dal Consigliere Gian Paolo Macagno;

Udito il Pubblico ministero nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Mario Fresa che ha chiesto il rigetto del ricorso.

Dato atto che l'Avvocato [REDACTED] sostituto processuale dall'Avvocato [REDACTED] per la ricorrente e l'Avvocato [REDACTED]

Firmato Da: MACAGNO GIAN PAOLO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. MG CA 3 Serial#: 296b94cc0d6a89832fb89d37bc456aff
Firmato Da: LUCIO NAPOLITANO Emesso Da: ARUBAPEC EU QUALIFIED CERTIFICATE S CA G1 Serial#: 2ff4e9c4f9003b64f5fd0fa1174edc712
Firmato Da: CHIECO MARIA ANTONIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 470ba4513a358a562d743ecca03ec83



██████████ sostituto processuale dell'Avvocato ██████████ per il ██████████
resistente hanno richiamato le conclusioni già formulate in atti.

FATTI DI CAUSA

1. ██████████ ricorreva avanti alla CTP di Roma, affermando di essere venuto a conoscenza, per avere effettuato una visura ipotecaria finalizzata all'ottenimento di mutuo fondiario, dell'esistenza della cartella di pagamento n. ██████████ relativa all'IRAP 2003, che affermava di non avere mai ricevuto in notifica, così come il conseguente avviso di iscrizione ipotecaria.

2. Il contribuente impugnava la cartella contestandone la validità e la tardività della notifica e chiedendo l'annullamento della stessa, l'improcedibilità della iscrizione ipotecaria ed il rimborso della somma di € 23.784,96, che affermava di avere corrisposto per ottenere la cancellazione dell'ipoteca.

3. La Commissione provinciale di Roma rigettava il ricorso.

4. La CTR del Lazio accoglieva l'appello del contribuente con sentenza n. 725/2016, depositata in data 11/02/2016, che veniva impugnata con ricorso per cassazione dall'Agente della Riscossione.

5. Con ricorso ex art. 70 D.Lgs. n. 546/1992 proposto avanti la CTR del Lazio il sig. ██████████ chiedeva l'ottemperanza della predetta sentenza, deducendo che questa avesse ordinato il rimborso a suo beneficio, leggendosi nella motivazione quanto segue: "Dalla inutilizzabilità del documento in copia discende la mancata prova della notifica della cartella e il conseguente accoglimento dell'appello e rimborso al contribuente".

Il ricorrente, a sostegno della propria richiesta, invocava l'art. 68, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, nella formulazione con decorrenza dal 1° gennaio 2016, che prevede il rimborso d'ufficio entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza, essendo irrilevante l'eventuale impugnazione della stessa.

6. Si costituiva Equitalia Servizi di Riscossione SPA (in qualità di società incorporante di Equitalia Sud SPA) eccependo che la



sentenza della Commissione tributaria regionale non fosse passata in giudicato, come previsto dall'art. 70, comma 1 dello stesso D. Lgs.

L'Agente della riscossione rilevava inoltre che le norme menzionate erano state entrambe modificate dall'art. 12 del D. Lgs. n. 156/2015, con vigenza dal 1° giugno 2016, e che la sentenza di cui si chiedeva l'ottemperanza, oltre a non essere passata in giudicato, era a tale riguardo regolata dall'art. 69 cit. nella previgente formulazione, che subordinava a sua volta l'esecutività della sentenza al suo passaggio in giudicato.

Né, osservava l'Amministrazione, poteva ritenersi applicabile alla fattispecie l'art. 68, comma 2, D. Lgs. n. 546/1992, che prevede la facoltà per il contribuente di richiedere l'ottemperanza a norma del seguente art. 70, con espresso e specifico riferimento ai soli pagamenti effettuati in relazione al meccanismo di riscossione frazionato di cui al primo comma del citato art. 68.

7. La CTR del Lazio, con sentenza n. 7922/2016 depositata il 02/12/2016, richiamata la Circolare n. 38/E dell'Agenzia delle Entrate del 19/12/2015, accoglieva il ricorso del contribuente.

8. Avverso la predetta sentenza proponeva ricorso Equitalia Servizi di Riscossione SPA con unico motivo.

Resisteva il contribuente con controricorso e memoria difensiva ex art. 380.1 bis c.p.c.

9. Con ordinanza interlocutoria n. 33820 del 04/12/2023 la Corte rinviava a nuovo ruolo per assegnazione a pubblica udienza.

In prossimità della pubblica udienza il pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Mario Fresa, ha depositato requisitoria scritta, chiedendo il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Si evidenzia che la causa è stata rimessa alla pubblica udienza con riguardo a questione di diritto di particolare rilevanza, in coerenza con il novellato art. 375 cod. proc. civ.



2. Va preliminarmente esaminata l'eccezione, ribadita dal controricorrente con la memoria difensiva ex art. 380.1 bis c.p.c., di inammissibilità del ricorso principale "per inesistenza della notifica, essendo la stessa avvenuta a mezzo pec".

Osserva il contribuente che "Il processo tributario telematico è entrato in vigore per quanto concerne il Lazio a decorrere dal 15.04.2017, mentre, come detto, il ricorso dinanzi alla Corte di cassazione è stato notificato a mezzo pec il 07.04.2016. Di conseguenza, la notifica eseguita da Equitalia in data 07.04.2016 è da ritenersi inesistente."

2.1 L'eccezione non è pertinente, così come i precedenti di legittimità richiamati a conforto.

2.2. Prevede l'art. 62 del D.Lgs. 546/1992 che "Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto".

Restando assoggettato alla disciplina generale, il ricorso per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie va pertanto notificato nelle forme ivi previste, salvo il disposto della legge 21 gennaio 1994, n. 53, e successive modificazioni (Cass. Sez. 6 - 5, n. 25395 del 01/12/2014).

2.3. Con riferimento al caso di specie, l'art. 3-bis della L. 21 gennaio 1994, n. 53, inserito dall'art. 16-quater del d.l. 179/2012 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 221 del 2012, applicabile anche alla notifica del ricorso per cassazione, prevedeva già la facoltà per gli avvocati, senza necessità di preventiva autorizzazione del Consiglio dell'Ordine di appartenenza, di notificare atti in materia civile, amministrativa e stragiudiziale a mezzo della posta elettronica certificata.

L'eccezione va pertanto rigettata.

3. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agente per la riscossione denuncia la "Violazione degli art. 68, 69 e 70 del D.Lgs. 546/92,



come modificati dell'art. 9, comma 1, e 12 del D.Lgs. 165/15, in
relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c.”

3.1. Lamenta il ricorrente che la Commissione regionale abbia erroneamente applicato le norme citate in premessa, ritenendo immediatamente esecutiva la sentenza favorevole al contribuente, senza rilevare che l'11/02/2016, data di deposito della sentenza, non era ancora entrata in vigore la modifica apportata all'art. 69 del d.lgs. n. 546 del 1992, né tanto meno era stato emanato il decreto attuativo del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 22 del 13 marzo 2017, alla cui adozione l'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 156 del 2015 subordinava l'entrata in vigore della suddetta modifica e dunque il principio di immediata esecutività delle sentenze del Giudice tributario, disponendo così illegittimamente l'ottemperanza di una sentenza non passata in giudicato.

3.2. Osserva quindi l'Agente della riscossione che alla fattispecie non sarebbe applicabile la previsione dell'art. 68, comma 2 del D.lgs. n. 546/92, posto che la norma si riferisce alle ipotesi di pagamento frazionato del tributo in pendenza del giudizio e stabilisce che “Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.”

La CTR avrebbe dunque dovuto applicare alla procedura per giudizio di ottemperanza la previsione generale dell'art. 70 del D.Lgs, n. 546/1992, secondo cui “La parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza degli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato”.



4. Si pone, di conseguenza, la questione dell'esperibilità del giudizio di ottemperanza in relazione alle sentenze delle commissioni tributarie non ancora passate in giudicato, pronunciate anteriormente al 1.06.2016.

4.1. A tale riguardo occorre premettere che:

- l'art. 69 del d.lgs. n. 546 del 1992, nella versione vigente fino al 31 maggio 2016, prevedeva che "Se la commissione condanna l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio liquidate ai sensi dell'articolo 15 e la relativa sentenza è passata in giudicato, la segreteria ne rilascia copia spedita in forma esecutiva a norma dell'art. 475 del codice di procedura civile, applicando per le spese l'art. 25, comma 2";

- attualmente, a seguito della riformulazione della predetta disposizione ad opera dell'art. 1, comma 1, lettera gg), del d.lgs. n. 156 del 2015, la stessa prevede che "Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, sono immediatamente esecutive (...)" e che "In caso di mancata esecuzione della sentenza il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale";

- va altresì rilevato che, con effetto dal 1/01/2016, il d.lgs. n. 156/2015 cit. ha soppresso, nel corpo dell'art. 49 del d.lgs. n. 546/1992, l'inciso «escluso l'articolo 337», così eliminando ogni limitazione specifica al generale richiamo operato alla disciplina processuale civile, sì che la disposizione oggi recita: «Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto».



5. Va ancora premesso che questa Corte ha **affermato che** «In materia di giudizio di ottemperanza nel processo **tributario**, l'art. 69, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, laddove ha previsto la provvisoria esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, ha natura immediatamente precettiva, senza che assuma rilevanza a tal fine la mancata emanazione del d.m. n. 22 del 2017 alla cui adozione l'art. 12 del d.lgs. n. 156 del 2015 subordinava l'entrata in vigore della modifica apportata al detto art. 69 con prestazione di idonea garanzia: ne deriva, quindi, che ove intervenga una sentenza del giudice tributario, ancorché non passata in giudicato, che annulla in tutto o in parte l'atto impositivo, l'Amministrazione (così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento) ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, adottando i consequenziali provvedimenti di sgravio o di rimborso dell'eccedenza versata» (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 11135 del 19/04/2019).

5.1. Il quadro normativo di riferimento è quindi costituito dalle disposizioni degli artt. 49, 68, 69 e 70 d.lgs. n. 546 del 1992 nella formulazione applicabile *ratione temporis*, precisandosi che la sentenza oggetto del ricorso in ottemperanza, depositata in data 11.02.2016 è anteriore al 1.06.2016, data di entrata in vigore del novellato art. 69 cit., ma rientra già nella vigenza del riformato art. 49 cit.: la questione esaminata investe pertanto le sentenze tributarie pronunciate tra il 1° gennaio 2016 ed il 31 maggio 2016.

6. Tanto precisato, è opportuno evidenziare, come prima chiave di lettura, che l'art. 1, comma 2 del d.lgs. n. 546/1992 opera un richiamo generale alle norme del codice di procedura civile compatibili con quelle del processo tributario, ivi compreso, dunque, l'art. 282 del codice di rito che sancisce il principio generale della esecutività provvisoria delle sentenze.



6.1. Sebbene con riguardo alla specifica questione degli effetti di una pronuncia in senso (totalmente o parzialmente) favorevole al contribuente, ancora soggetta ad impugnazione, sulle misure cautelari precedentemente emessa in favore dell'Amministrazione, già Cass. S.U. 758 del 19 aprile 2016 aveva espressamente riconosciuto, con assunto che pare superare i limiti comportati dalla fattispecie in esame, l'efficacia immediata delle sentenze delle commissioni tributarie concernenti atti impositivi, favorevoli al contribuente.

Essa, secondo le Sezioni Unite, doveva desumersi, «oltre che dal generale rinvio operato dall'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, alle norme del codice di rito ordinario, e quindi anche all'art. 282 cod. proc. civ., sulla base dell'art. 68 dello stesso decreto. Questo, infatti, al comma 2 prevede l'obbligo dell'Amministrazione di rimborsare entro breve termine al contribuente quanto versato in eccedenza rispetto a quanto stabilito dalla sentenza di accoglimento totale o parziale del ricorso; inoltre, al comma 1, disciplina la riscossione frazionata e graduale del tributo e dei relativi interessi sempre sulla base delle statuizioni della sentenza. Tali previsioni postulano, evidentemente, che le sentenze tributarie di merito abbiano un effetto immediato. Ulteriore dato a conferma di tale conclusione deve rinvenirsi, secondo questa Corte, nell'art. 18, d.lgs. n. 472 del 1997, il quale prevede, al comma 4, che le sentenze delle commissioni tributarie concernenti i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie sono «immediatamente esecutive», nei limiti di cui al successivo art. 19, che richiama il menzionato art. 68 (Cass. Sez. U, 13/01/2017, n. 758)».

7. Ancora, si osserva che questa Corte di cassazione, sebbene con riguardo alla questione dell'efficacia immediatamente esecutiva delle sentenze delle corti di giustizia tributaria nel periodo intercorrente tra la modifica dell'art. 69 del d.lgs. n. 546



del 1992 e l'approvazione del decreto ministeriale di cui al comma 2 dell'art. 69 del d.lgs. n. 546 del 1992, ha recentemente affermato il seguente principio di diritto, di portata esplicitamente espansiva anche al di fuori di tale peculiare ipotesi: "L'art. 69, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, che ha esplicitamente previsto l'esecutività delle sentenze di condanna dell'amministrazione finanziaria al pagamento di somme in favore del contribuente, ha natura immediatamente precettiva in quanto espressione di un principio generale già presente nell'ordinamento processuale tributario, sicché il contribuente, in caso di mancata spontanea esecuzione della stessa da parte dell'amministrazione finanziaria, può richiedere l'ottemperanza della sentenza a norma dell'art. 70 del medesimo d.lgs. a prescindere dall'intervenuta approvazione del decreto ministeriale previsto dal comma 2 del citato art. 69, alla cui adozione l'art. 12 del d.lgs. n. 156 del 2015 ha subordinato l'entrata in vigore della modifica apportata al detto art. 69, e quindi anche con riferimento alle sentenze emesse nel periodo intercorrente tra la data del 1° giugno 2016, di entrata in vigore del citato art. 69, e quella del 6 febbraio 2017, di approvazione del decreto ministeriale n. 22 del 2017" (Cass. n. 25086 del 23/08/2023, che richiama espressamente Cass., n. 11908/2022; nello stesso senso, in motivazione, Cass. n. 12847 del 22 aprile 2022).

8. Ritiene questa Corte che, una volta riconosciuta la natura immediatamente precettiva e quindi l'esecutività, quale espressione di un principio generale immanente nell'ordinamento processuale tributario, delle sentenze di condanna dell'amministrazione finanziaria al pagamento di somme in favore del contribuente, anche se emesse prima del 1.06.2016, tale natura non possa essere limitata a quelle pronunciate nel periodo intercorrente tra la data del 1° giugno 2016, di entrata in vigore del citato art. 69, e quella del 6 febbraio 2017, di approvazione del decreto ministeriale



n. 22 del 2017 e, per il periodo precedente al 1° giugno 2016, a quelle riconducibili alle fattispecie tassativamente previste dall'art. 68, primo comma, D.Lgs. n. 546/1992), fattispecie che non costituiscono ipotesi eccezionali, bensì manifestazioni del più generale principio affermato.

9. Non si pone, inoltre, con riguardo al periodo in considerazione, la questione della possibile interferenza con la previgente formulazione dell'art. 49 d.lgs. n. 546/1992 che, pur estendendo in via generale l'applicazione, alle sentenze delle commissioni tributarie, delle disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escludeva espressamente l'art. 337 cod. civ.

10. Va, quindi, affermato il seguente principio di diritto: **«Va riconosciuta la natura immediatamente precettiva e quindi l'esecutività, quale espressione di un principio generale immanente nell'ordinamento processuale tributario, delle sentenze di condanna dell'amministrazione finanziaria al pagamento di somme in favore del contribuente, emesse successivamente al 1.01.2016, senza che tale natura possa essere limitata a quelle riconducibili alle fattispecie tassativamente previste dall'art. 68, primo comma, D.Lgs. n. 546/1992), trattandosi di fattispecie che non costituiscono ipotesi eccezionali, bensì manifestazioni del più generale principio affermato, e non ostando, con riguardo al periodo in considerazione, la novellata formulazione dell'art. 49 d.lgs. n. 546/1992 che, estendendo in via generale l'applicazione, alle sentenze delle commissioni tributarie, delle disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, non contempla più espressamente l'esclusione dell'art. 337 cod. civ.»**

11. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna del ricorrente al rimborso, in favore del



controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che si
liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento, in favore del controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 3.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi, liquidati in euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, 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, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 17/04/2024.

Il Presidente

Lucio Napolitano

