

Corte di Cassazione, Sezione V civile (tributaria), Ordinanza n. 7025, 24/03/2026

FATTI DI CAUSA

1. Carmelo R. impugnava, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Catania, la cartella di pagamento n. 29320060009663803, con la quale l'Amministrazione finanziaria gli aveva contestato l'omesso versamento delle imposte IRPEF e ILOR dovute in base alle dichiarazioni presentate per gli anni 1990, 1991 e 1992, per l'importo complessivo di euro 293.087,83, comprensivo di interessi e sanzioni. Il ricorso giudiziale conteneva anche la domanda di condanna dell'Agenzia delle entrate al rimborso della somma di euro 117.149,83, pari al 90% delle imposte già pagate, divenuta indebita alla luce delle agevolazioni introdotte dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289/2002, che riconosceva ai soggetti residenti nei comuni siciliani colpiti dal sisma del 1990 la possibilità di definire il proprio debito versando soltanto il 10% dell'ammontare dei tributi.

Nel corso del giudizio, l'Ufficio di Catania dell'Agenzia delle entrate comunicava l'avvenuto sgravio totale della cartella, sicché l'adita CTP dichiarava l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.

Nel marzo del 2013 il contribuente adiva nuovamente la CTP di Catania, impugnando il silenzio-rifiuto asseritamente formatosi sull'istanza di rimborso contenuta nel ricorso introduttivo del precedente giudizio, non avendo l'Ufficio fornito in merito alcuna risposta.

La CTP rigettava il ricorso, assumendo l'insussistenza dei «presupposti per disporre un eventuale rimborso atteso che l'agevolazione viene vantata non già con riferimento a imposte versate bensì con riguardo a una cartella emessa per gli stessi anni e totalmente sgravata. Non risulta provato il pagamento delle imposte per IRPEF ed ILOR e pertanto non appare fondato il richiesto rimborso».

2. Il contribuente interponeva gravame dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, che accoglieva l'appello e condannava l'Amministrazione finanziaria al rimborso della somma di euro 117.149,83, oltre interessi fino al soddisfo.

3. Avverso la decisione della CTR ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, affidandosi a tre motivi.

Il contribuente resiste con controricorso.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per il 5 febbraio 2026.

Il contribuente ha depositato memoria *ex art. 380-bis.1 c.p.c.*

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si assume la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 665, della l. n. 190/2014 e succ. modif. ed integr., nonché degli artt. 18, 19, comma 1, lett. g), 21, comma 2, 22, commi 2 e 4, e 27 del d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per aver la CTR ritenuto ammissibile il ricorso avverso il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione finanziaria in ordine all'istanza di rimborso formulata dal contribuente, sebbene quest'ultimo non avesse mai presentato un'istanza di rimborso indirizzata alla predetta Amministrazione, né tanto meno dimostrato di aver provveduto al pagamento delle imposte di cui chiedeva il rimborso.

In sostanza, non poteva ritenersi che si fosse formato un silenzio-rifiuto impugnabile da parte del contribuente ai sensi degli artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 546/1992, in quanto l'istanza di rimborso, tra l'altro neppure corredata dalla necessaria documentazione probatoria (nonostante gli oneri gravanti sul contribuente quale attore in senso sostanziale), era stata inserita all'interno del ricorso giudiziale proposto avverso la cartella di pagamento notificata al contribuente, anziché essere indirizzata direttamente all'Ufficio. Tale istanza non era, quindi, idonea a far scattare il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione, non potendo il contribuente rivolgersi direttamente all'autorità giudiziaria, anziché all'Ufficio, per ottenere il rimborso delle somme pagate in eccedenza.

2. Con il secondo motivo si deduce la violazione dell'art. 324 c.p.c. e dell'art. 2909 c.c., e dunque il formarsi del giudicato esterno, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., per non aver la CTR rilevato che la controversia avente ad oggetto la domanda di rimborso era stata definita dalla CTP con statuizione di estinzione per cessazione della materia del contendere, la quale era divenuta definitiva per mancata impugnazione, con conseguente formarsi del giudicato in ordine alla stessa, rilevabile d'ufficio da parte del giudice.

3. Con il terzo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 9, comma 17, della l. n. 289/2002, dell'art. 1, comma 665, della l. n. 190/2014 e successive modifiche ed integrazioni, degli artt. 107 e 108 del TFUE, nonché dei principi stabiliti dalla Commissione europea con decisione del 14 agosto 2015 n. C(2015) 5549 *final*, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per aver la CTR riconosciuto il diritto al rimborso in totale assenza di prova, da parte del contribuente, del rispetto delle condizioni stabilite dal regolamento europeo *de minimis* (UE) 18 dicembre 2013, n. 1407, in particolare in relazione al requisito del mancato superamento della soglia degli aiuti comunitari nel triennio culminante con l'esercizio finanziario interessato, nonché per aver la CTR compiuto un'errata valutazione dei presupposti necessari – tra i quali la dimostrazione dei danni subiti e del nesso di causalità – tra questi ed il sisma del 1990 – perché il beneficio ricevuto potesse rientrare tra gli aiuti individuali compatibili, invece, con il diritto unionale.

4. Risulta fondato il primo motivo, con assorbimento degli altri.

5. Sulla questione oggetto del presente giudizio Ã opportuno rammentare che questa Corte, a partire dal 2007, ha statuito, in tema di condono fiscale e con riferimento alla definizione automatica della posizione fiscale relativa agli anni 1990, 1991 e 1992, prevista dallâ€™art. 9, comma 17, della l. n. 289/2002, a favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990 che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa, che la definizione puÃ² avvenire in due simmetriche possibilitÃ : in favore di chi non ha ancora pagato, mediante il pagamento solo del 10% del dovuto da effettuarsi entro il 16 marzo 2003; in favore di chi ha giÃ pagato, attraverso il rimborso del 90% di quanto versato al medesimo titolo. CiÃ² per effetto dellâ€™intervento normativo citato, cui va riconosciuto il carattere di *ius superveniens* favorevole al contribuente, tale da rendere quanto giÃ versato non dovuto *ex post* (Cass. 1Â° ottobre 2007, n. 20641; Cass. 12 giugno 2012, n. 9577; Cass. 22 febbraio 2018, n. 4291).

Si Ã poi precisato che il diritto al rimborso di quanto indebitamente versato presupponeva la presentazione dellâ€™istanza di rimborso entro il termine di due anni decorrente dalla data di entrata in vigore della l. n. 31/2008, di conversione del d.l. n. 248/2007, e cioÃ² dallâ€™1 marzo 2008 (Cass. 30 dicembre 2020, n. 29913; Cass. 26 febbraio 2020, n. 5167; Cass. 22 luglio 2016, n. 15252).

6. In generale, in ordine allâ€™esercizio del diritto al rimborso, si Ã sostenuto che il ricorso del contribuente al giudice tributario per ottenere il rimborso di somme che egli assuma indebitamente versate puÃ² essere proposto soltanto nei confronti di un provvedimento di diniego del rimborso, che sia espresso o, se tacito, qualora sia decorso il termine dilatorio di novanta giorni dalla presentazione della domanda di restituzione. In questa seconda ipotesi, formatosi il silenzio-rifiuto per lâ€™inutile decorso del predetto termine, il ricorso Ã sempre proponibile, ai sensi dellâ€™art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, sino a quando non si prescrive il diritto alla restituzione (Cass. 5 luglio 2017, n. 16520; Cass. 11 novembre 2016, n. 22997).

Lâ€™inesistenza del diniego del rimborso, esplicito o implicito, comporta, invece, lâ€™inammissibilitÃ del ricorso per difetto dellâ€™atto impugnabile, quale presupposto processuale, rilevabile anche dâ€™ufficio in ogni stato e grado del giudizio (Cass. 30 novembre 2012, n. 21356; Cass. 12 marzo 2008, n. 6724).

In altri termini, in tema di contenzioso tributario, presupposto di ammissibilitÃ del ricorso alle commissioni tributarie (ora, corti di giustizia tributaria) Ã lâ€™impugnazione di uno degli specifici atti tassativamente elencati nellâ€™art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, tra i quali lâ€™atto impositivo e il provvedimento di diniego (esplicito o implicito) dellâ€™istanza di rimborso, sicchÃ© deve ritenersi inammissibile, per difetto di un presupposto processuale, il ricorso proposto avverso un atto non contemplato tra quelli impugnabili dalla disposizione su richiamata (Cass. 1Â° dicembre 2004, n. 22564).

Si Ã, inoltre, precisato che il contribuente, in sede di impugnazione di atto impositivo, non puÃ² pretendere anche la restituzione di quanto indebitamente giÃ versato, essendo a tal fine necessario un provvedimento impugnabile, consistente nel diniego â€“ anche reso nella forma tacita â€“ su una istanza di rimborso appositamente inoltrata (Cass. 26 marzo 2002, n. 4334). In sostanza, il contribuente non puÃ² richiedere il rimborso nel giudizio di impugnazione contro lâ€™atto impositivo o riscossivo, in ragione della struttura del processo tributario, limitata esclusivamente al controllo della legittimitÃ formale e sostanziale degli atti impugnati, potendo, peraltro, esperire le procedure di rimborso, nel rispetto delle modalitÃ e dei termini di decadenza previsti dalla legge (Cass. 14 febbraio 2025, n. 3793; Cass. 9 marzo 2018, n. 5728; Cass. 30 ottobre 2002, n. 15317).

7. Nella specie, comâ€™Ã pacifico tra le parti sulla base delle rispettive allegazioni (sicchÃ© non sussiste la violazione del principio di autosufficienza in ordine alla circostanza in esame), il contribuente ha proposto, nel marzo del 2013, ricorso, ai sensi dellâ€™art. 19, comma 1, lett. g), del d.lgs. n. 546/1992, avverso il diniego tacito di rimborso, assumendo che lâ€™Amministrazione finanziaria non avrebbe dato riscontro allâ€™istanza di rimborso contenuta nel precedente ricorso, notificato il 29 dicembre 2006, avente ad oggetto lâ€™impugnazione della cartella di pagamento per IRPEF ed ILOR inerenti al triennio 1990-1992.

In sostanza, il contribuente non ha mai presentato direttamente allâ€™Ufficio unâ€™istanza di rimborso, ma ha chiesto alla CTP di Catania, nel 2006, non solo di annullare lâ€™impugnata cartella di pagamento, ma anche di condannare lâ€™Agenzia delle entrate alla «restituzione delle maggiori somme versate per consentire il godimento dei benefici di tutte le disposizioni legislative applicabili».

Sulla base dei richiamati principi affermati da questa Corte, ai quali la CTR non si Ã attenuta, il contribuente non poteva, nel 2006, senza aver mai presentato una precedente istanza di rimborso, chiedere al giudice tributario, nel contesto del ricorso volto allâ€™impugnazione della cartella di pagamento, la condanna dellâ€™Amministrazione finanziaria alla restituzione delle somme a questa indebitamente versate, potendo il contribuente impugnare solo il diniego di rimborso, esplicito o implicito, che presuppone, perÃ², la previa presentazione della domanda di restituzione ai sensi dellâ€™art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546/1992.

La domanda di restituzione formulata giudizialmente alla commissione tributaria nel 2006 risultava, quindi, inammissibile, nÃ© la stessa poteva avere lâ€™efficacia sostanziale di unâ€™istanza di rimborso, essendo stata indirizzata non direttamente allâ€™Amministrazione (alla quale fu solo notificato, ai fini dellâ€™instaurazione del contraddittorio processuale, il ricorso giudiziale che la conteneva), bensÌ al giudice tributario, al quale si chiedeva la condanna dellâ€™Agenzia delle entrate alla restituzione delle somme versate in eccedenza.

In mancanza, per², di una formale istanza di rimborso inoltrata, in via amministrativa, all'ente impositore, non poteva formarsi, all'esito del decorso del termine di novanta giorni, il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione, come si desume dal chiaro tenore letterale del comma 2 dell'art. 21 d.lgs. n. 546/1992, ai sensi del quale il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione pu² essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla "presentazione" del termine con cui si allude all'inoltro in sede amministrativa, e non anche alla proposizione in sede giudiziale " della domanda di restituzione.

Tale conclusione risulta indirettamente confermata dalle pronunce con cui questa Corte ha affermato che la presentazione dell'istanza di rimborso ad un organo amministrativo diverso da quello territorialmente competente " idonea a determinare la formazione del silenzio-rifiuto impugnabile dinanzi al giudice tributario, purch², l'ufficio non competente non sia estraneo all'Amministrazione finanziaria (Cass. 28 dicembre 2016, n. 27117; Cass. 6 marzo 2018, n. 5203; Cass. 22 novembre 2018, n. 30229). Da ci² si ricava che " pur sempre necessaria la presentazione dell'istanza di rimborso alla predetta Amministrazione.

8. Essendo mancato, quindi, il presupposto processuale per la proposizione del ricorso con cui il contribuente ha dato inizio al presente giudizio, ossia il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione finanziaria, in realt² mai formatosi, il ricorso originario del contribuente risulta inammissibile.

Tale questione, come gi² precisato, " rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, e sulla stessa, diversamente da quanto sostenuto dal controricorrente, non pu² ritenersi maturato il giudicato implicito, ricorrendo un'ipotesi di questione processuale "fondante" ossia di questione che, secondo il recente arresto delle Sezioni unite di questa Corte (sentenza 29 agosto 2025, n. 24172, pag. 31), pu² essere comunque rilevata d'ufficio nei gradi successivi a quello in cui essa si " concretamente manifestata.

9. In definitiva, va accolto il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, e la sentenza impugnata va cassata senza rinvio in quanto il ricorso originario non poteva essere proposto, *ex art. 382, terzo comma, c.p.c.*

La novit² della questione, sulla quale non si registrano precedenti specifici, giustifica la compensazione delle spese dei giudizi di merito, mentre le spese di legittimit² seguono la soccombenza del controricorrente.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, e cassa la sentenza impugnata senza rinvio in quanto il ricorso originario non poteva essere proposto.

Compensa le spese dei giudizi di merito.

Condanna il controricorrente al pagamento, in favore dell'€TM Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.600,00 per compenso, oltre spese prenotate a debito.

Campi meta

Massima :

"Il ricorso per rimborso al giudice tributario presuppone un diniego espresso o tacito dell'Amministrazione, formatosi su un'istanza amministrativa. La domanda di rimborso contenuta in un ricorso giudiziale contro una cartella di pagamento non ha valore di istanza amministrativa idonea a generare un silenzio-rifiuto impugnabile, rendendo inammissibile il successivo ricorso."

Supporto Alla Lettura :

Il silenzio-rifiuto tributario

Il silenzio-rifiuto, o silenzio-diniego in materia fiscale, rappresenta una specifica manifestazione dell'inerzia dell'**Amministrazione finanziaria** (come Agenzia delle Entrate o Dogane) di fronte a una **richiesta di rimborso** di imposte avanzata dal contribuente. A differenza di quanto accade nel diritto amministrativo generale, nel contesto tributario questa forma di diniego tacito si consolida dopo un termine ben preciso: trascorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso, se l'Ufficio competente non ha notificato alcun provvedimento esplicito, sia esso positivo o negativo. Al termine di questi novanta giorni, la legge interpreta l'assenza di risposta come un diniego effettivo, formalizzando così il 'silenzio-rifiuto'.

L'Oggetto del Giudizio: Il Merito del Diritto al Rimborso

Quando si impugna un silenzio-rifiuto, l'azione legale non si limita a contestare la mancata risposta dell'Amministrazione finanziaria. Il processo si sposta direttamente sul merito della questione: il giudice tributario non si limiterà a ordinare all'Agenzia delle Entrate di fornire una risposta, ma valuterà attentamente se il contribuente abbia effettivamente diritto al rimborso delle imposte richieste. L'esito del giudizio sarà una sentenza che, dopo un'analisi approfondita della documentazione e delle argomentazioni, riconoscerà o negherà il credito d'imposta vantato. Questo significa che il ricorso mira a ottenere direttamente la restituzione delle somme, non semplicemente un pronunciamento sull'inerzia dell'ente.