



734.21

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto: rimborso di ritenute indebitamente operate dal datore di lavoro/sostituto d'imposta su somme non assoggettabili a tassazione perché non costituenti reddito - applicabilità dell'art. 19 del d.P.R. n. 917 del 1986 o dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 - necessità o no di un'istanza di rimborso

Composta da

Federico Sorrentino · Presidente -

Rosita D'Angiolella · Consigliere -

Pasqualina Anna Piera · Consigliere -
Condello

Marcello Maria Fracanzani · Consigliere -

Giuseppe Nicastro · Consigliere Rel. -

R.G.N. 10253/2016

Cron. 434

UP - 3/11/2020

ha pronunciato la seguente

806
2020

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 10253/2016 R.G. proposto da

Agenzia delle entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) , rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis)
e dall'Avv. (omissis) con domicilio eletto in (omissis)
(omissis) presso lo studio degli stessi;

- *controricorrente* -

nonché contro

(omissis) s.p.a. (già (omissis) s.p.a.), in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, con sede in (omissis)
(omissis);

- *intimata* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n.
5459/10/15 depositata il 21 ottobre 2015.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 3 novembre 2020
dal Consigliere Giuseppe Nicastro;

uditi l'Avv. dello Stato (omissis) per la ricorrente e l'Avv.
(omissis) per il controricorrente;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore
generale Stanislao De Matteis, che ha concluso chiedendo
l'accoglimento del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. (omissis) s.p.a. (ora (omissis) s.p.a.) notificò a (omissis)
(omissis) una cartella di pagamento con l'iscrizione a ruolo – operata
a seguito della liquidazione effettuata a norma dell'art. 36-*bis* del d.P.R.

29 settembre 1973, n. 600 – di IRPEF dovuta su redditi soggetti a tassazione separata corrisposti negli anni d'imposta 2007 e 2008.

2. (omissis) impugnò la cartella di pagamento davanti alla Commissione tributaria provinciale di Roma (*hinc* anche: «CTP»), eccependo, oltre a vizi formali, con esclusivo riferimento all'iscrizione a ruolo per l'anno d'imposta 2007, l'illegittimità della stessa nel merito – per avere l'amministrazione finanziaria considerato come redditi somme che il contribuente aveva conseguito dal datore di lavoro a titolo di risarcimento di un danno non patrimoniale derivante da demansionamento – e chiedendo, altresì, il rimborso delle ritenute indebitamente operate (e versate) dal datore di lavoro/sostituto d'imposta sulle medesime somme.

La CTP, preso atto che l'amministrazione finanziaria, avendo riconosciuto la non tassabilità di tali somme, aveva provveduto allo sgravio dell'iscrizione a ruolo per l'anno d'imposta 2007, dichiarò l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere con riguardo a tale anno d'imposta, rigettando, invece, il ricorso con riguardo all'anno d'imposta 2008.

3. Avverso tale pronuncia della CTP, (omissis) propose appello alla Commissione tributaria regionale del Lazio (*hinc* anche: «CTR»), ribadendo le eccezioni formali già prospettate nel ricorso introduttivo ed eccependo, altresì, la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. – in quanto la CTP non si era pronunciata sulla menzionata richiesta di rimborso delle ritenute indebitamente operate dal datore di lavoro –, deducendo che, ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, l'amministrazione finanziaria avrebbe dovuto provvedere a rimborsargliele anche in mancanza di un'istanza di rimborso.

La CTR accolse l'appello del contribuente motivando – nella parte che qui ancora rileva, relativa alla richiesta di rimborso delle ritenute – che, premesso che il terzo periodo del comma 1 dell'art. 19 del d.P.R. n. 917 del 1986 prevede che «[g]li uffici finanziari provvedono a

riliquidare l'imposta in base all'aliquota media di tassazione dei cinque anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione, iscrivendo a ruolo le maggiori imposte dovute ovvero rimborsando quelle spettanti», «da una interpretazione letterale d[i tale] disposizione, [emerge] un obbligo dell'Amministrazione sia a procedere all'iscrizione a ruolo dei maggiori importi che dovessero risultare dovuti sia a procedere automaticamente al rimborso delle somme eventualmente versate in eccedenza. Contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio, in questo caso non necessita la richiesta dell'interessato, prevista dagli artt. 37 e 38 d.P.R. n. 602 del 1973 in tema di versamenti di ritenute dirette e rimborso di versamenti diretti. La diversità delle situazioni (versamento diretto o ritenuta diretta di cui agli artt. 37 e 38 d.P.R. n. 602 del 1973 e indennità di fine rapporto di cui all'art. 19 d.P.R. n. 917 del 1986) giustifica il diverso procedimento, poiché il diritto al rimborso previsto dal più volte citato art. 19 d.P.R. n. 917 del 1986 scaturisce dall'attività degli Uffici finanziari, i quali, come dispone la norma, procedono a riliquidare l'imposta, operazione che può comportare sia un'iscrizione a ruolo delle eventuali maggiori imposte dovute sia un rimborso di quelle spettanti». Per tali motivi, la CTR dispose il rimborso richiesto.

4. Avverso tale sentenza della CTR – depositata in segreteria il 21 ottobre 2015 e non notificata – nella parte in cui ha disposto il menzionato rimborso, ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, che affida il proprio ricorso, notificato il 21 aprile 2016, a un unico motivo.

5. (omissis) resiste con controricorso, notificato il 26 maggio 2015.

6. (omissis) ha depositato una memoria.

7. (omissis) s.p.a. (già (omissis) s.p.a.) non ha svolto attività difensiva.

8. In prossimità dell'udienza, il Procuratore generale ha depositato conclusioni scritte in forma di memoria.

8. Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 3 novembre 2020, nella quale il Procuratore generale, rinviando anche alla suddetta memoria, ha concluso come indicato in epigrafe.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, dell'art. 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 19 del d.P.R. n. 917 del 1986, per avere la CTR disposto il rimborso delle ritenute operate dal datore di lavoro sulle somme, non costituenti reddito, corrisposte al contribuente a titolo di risarcimento di un danno non patrimoniale da demansionamento, *«in assenza di una formale e tempestiva istanza»* di rimborso a norma dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 – tale non potendosi ritenere, in particolare, il ricorso/reclamo introduttivo del giudizio, in quanto, anche a voler considerare lo stesso come istanza di rimborso, questa sarebbe stata comunque tardiva – attesa l'applicabilità di detto art. 38 ai versamenti effettuati dal sostituto d'imposta i quali, come nella specie, siano *«ab origine indebiti»* per inesistenza dell'obbligazione tributaria, e l'inapplicabilità, invece, alla fattispecie di causa, contrariamente a quanto reputato dalla CTR, dell'art. 19 del d.P.R. n. 917 del 1986, in quanto disciplinante l'indennità di fine rapporto, con le conseguenze che *«il contribuente [...] è decaduto dal diritto al rimborso»* e che *«la CTR avrebbe dovuto dichiarare inammissibile la domanda di rimborso proposta dal contribuente – tardivamente e senza quantificarla – nel presente giudizio»*.

2. Preliminarmente, deve essere esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dal controricorrente per essere tale

unico motivo *«fondato su questioni nuove [...] mai sollevate dall'Ufficio nei precedenti gradi di giudizio»*, atteso che, in tali gradi – e, in particolare, nelle controdeduzioni al ricorso introduttivo – la difesa dell'amministrazione finanziaria era consistita soltanto nella deduzione della *«mancata prova della non imponibilità delle somme percepite dal (omissis)»* e *«non anche [del]la necessità di un'istanza di rimborso e – men che meno – l'intervenuta decadenza per la presentazione della relativa domanda»*, sicché l'Agenzia delle entrate *«non può ora dolersi della mancata presentazione di idonea istanza di rimborso trattandosi di eccezione in senso tecnico non sollevata in primo grado ed ora non più proponibile»*.

L'eccezione non è fondata.

Anzitutto, per quanto riguarda la denuncia della ricorrente di violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del d.P.R. n. 917 del 1986 e dell'art. 38 del d.P.R. 602 del 1973 per l'inapplicabilità del primo alla fattispecie di causa e l'applicabilità, invece, del secondo articolo (che prevede la necessità di un'istanza di rimborso), essa costituisce una mera difesa, la quale è sempre ammessa, giacché si limita a confutare le ragioni poste a fondamento della domanda del contribuente – diretta a ottenere il rimborso, *«ai sensi dell'art. 19 del TUIR 917/1986, [...] anche in assenza di specifica istanza»* (così il ricorso introduttivo del giudizio, testualmente riprodotto, sul punto, nel ricorso dell'Agenzia delle entrate) – e della sentenza della CTR che l'ha accolta, ragioni la cui sussistenza deve essere verificata dal giudice anche d'ufficio.

In secondo luogo, per quanto riguarda l'eccezione di decadenza dal diritto al rimborso, costituisce orientamento consolidato di questa Corte, che il Collegio condivide, quello che la decadenza del contribuente per il mancato rispetto dei termini stabiliti dalla legge per chiedere il rimborso di tributi indebitamente versati, essendo sottratta alla disponibilità delle parti – in quanto i detti termini sono previsti per finalità di interesse pubblico e neppure l'amministrazione finanziaria ne

può disporre – è rilevabile d'ufficio dal giudice, ai sensi dell'art. 2969 cod. civ., in ogni stato e grado del giudizio (Cass., 10/02/2012, n. 1964, 13/01/2015, n. 317, 26/09/2017, n. 22399), anche in sede di legittimità (Cass., n. 1964 del 2012, n. 317 del 2015), salvo solo caso in cui, sul punto, si sia formato il giudicato interno in quanto vi sia stata una statuizione espressa non impugnata e, perciò, intangibile a norma dell'art. 329, secondo comma, cod. proc. civ. (Cass., n. 1964 del 2012), con la conseguenza che la suddetta eccezione di decadenza è sottratta al regime delle eccezioni nuove.

3. L'unico motivo di ricorso è fondato.

È pacifico tra le parti che le somme sulle quali il datore di lavoro/sostituto d'imposta di (omissis) aveva operato le ritenute non erano assoggettabili a tassazione – in quanto, essendo state conseguite a titolo di risarcimento di un danno non patrimoniale derivante da demansionamento, non costituivano reddito – e che, di conseguenza, il versamento delle stesse ritenute, effettuato dal predetto datore di lavoro/sostituto d'imposta, non era dovuto *ab origine*.

Tanto è sufficiente a escludere che al rimborso di tali ritenute fosse applicabile – come ritenuto dalla CTR – il procedimento previsto dall'art. 19, comma 1, terzo periodo, del d.P.R. n. 917 del 1986 (secondo cui «*[g]li uffici finanziari provvedono a riliquidare l'imposta in base all'aliquota media di tassazione dei cinque anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione, iscrivendo a ruolo le maggiori imposte dovute ovvero rimborsando quelle spettanti*»), atteso che tale disposizione, contenuta in un articolo rubricato «*Indennità di fine rapporto*» e dettata, come affermato dalla stessa CTR, «*dopo aver indicato i criteri per la tassazione separata*» della stessa indennità, si riferisce, appunto, alla (ri)liquidazione dell'imposta dovuta sull'indennità di fine rapporto, cioè a una fattispecie astratta del tutto estranea rispetto al caso di specie.

M

Del resto, poiché in tale caso le somme sulle quali erano state operate le ritenute non erano, come si è detto, assoggettabili a tassazione, l'alternativa prevista dalla disposizione citata – e valorizzata dalla CTR – tra iscrizione a ruolo delle maggiori imposte dovute e rimborso di quelle spettanti non è configurabile, essendo concepibile soltanto la restituzione (integrale).

Esclusa l'applicabilità dell'art. 19 (comma 1, terzo periodo) del d.P.R. n. 917 del 1986, al rimborso delle ritenute in questione è invece applicabile il procedimento di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, secondo cui il soggetto che ha effettuato il versamento diretto o il percipiente delle somme assoggettate a ritenuta può presentare *«istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento»* (primo e secondo comma). Tale disposizione si riferisce infatti al rimborso dei versamenti o delle ritenute che – come nel caso in esame – *«non sono dovuti ab origine»* (Cass., 16/02/2010, n. 3575, 11/12/2009, n. 32309, le quali hanno precisato che, nel caso in cui il diritto alla restituzione sia sorto in data posteriore a quella del pagamento dell'imposta, si applica invece l'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992) per, tra l'altro, l'*«inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento»* (locuzione che, come precisato da Cass., 22/01/2004, n. 1040, comprende sia i versamenti riguardo ai quali il contribuente faccia valere l'inesistenza dell'obbligo di versamento sia quelli riguardo ai quali lo stesso contribuente deduca l'inesistenza dell'obbligazione tributaria).

Ne discende l'*error in iudicando* commesso dalla CTR che, applicando falsamente alla fattispecie di causa l'art. 19 del d.P.R. n. 917 del 1986, ha negato che, in applicazione dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, il contribuente dovesse presentare istanza di rimborso ai sensi di quest'ultimo articolo.

La sentenza impugnata deve quindi essere cassata e la causa deve essere rinviata alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in

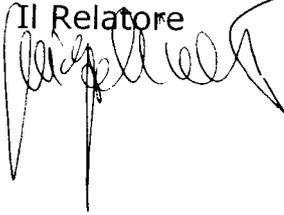
diversa composizione, affinché provveda altresì a regolare le spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 03/11/2020.

Il Relatore



Il Presidente

