

Istanza di rimborso
imposte dirette-
decadenza

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Biagio Virgilio	Presidente -	
Giovanni La Rocca	Consigliere -	R.G.N. 11575/2015
Giacomo Maria Nonno	Consigliere	Cron.
Giancarlo Triscari	Consigliere -	UP 17/gennaio/2023
Maria Giulia Putaturo	Consigliere rel.	
Donati Viscido di Nocera		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

Sul ricorso iscritto al numero n. 11575 del ruolo generale dell'anno 2015, proposto

da

(omissis) **.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore***, rappresentata e difesa, giusta procura speciale in calce al ricorso, dall' (omissis)

-ricorrente-

Contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*;



-intimata -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria n. 655/03/2014, depositata in data 7 novembre 2014, non notificata;

Udita la relazione svolta in data 17 gennaio 2023, dal Consigliere Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera nella pubblica udienza ai sensi dell'art. 23, comma 8-bis, d.l. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito, con modificazioni, dalla L. 18 dicembre 2020 n. 176;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Alberto Cardino che ha confermato le proprie conclusioni scritte di rigetto del ricorso.

udito per la società contribuente l'Avv.to (omissis) .

FATTI DI CAUSA

1. La vicenda trae origine dall'emissione da parte dell'Agenzia delle entrate nei confronti di (omissis) .r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, esercente attività di commercio all'ingrosso e al dettaglio di merce, di due avvisi di accertamento (omissis) con i quali veniva recuperata, per gli anni di imposta 2005 e 2006, maggiore Iva sui corrispettivi stante la scorretta procedura di scorporo seguita dalla società.

2. A seguito del passaggio in giudicato della sentenza (della CTR dell'Umbria n. 24/02/2012 depositata il 1/2/2012 e non impugnata) accertativa della legittimità della pretesa tributaria di maggiore Iva di cui ai suddetti avvisi, la società contribuente presentava domande di rimborso delle imposte Ires e Irap, versate per gli anni 2005-2006 e computate sui ricavi fittiziamente maggiorati.



In data 21 febbraio 2013, la Direzione regionale dell'Umbria -Ufficio controlli fiscali notificava alla contribuente distinti provvedimenti di diniego del rimborso stante la rilevata tardività della presentazione delle relative istanze oltre il termine di 48 mesi previsto dall'art. 38 del d.P.R. n. 602/73 e l'inapplicabilità, nella specie, del divieto di doppia imposizione di cui all'art. 163 TUIR, non trattandosi di uno stesso tributo richiesto più volte sulla base del medesimo presupposto.

2. Avverso i suddetti atti di diniego la società proponeva ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Perugia che, con sentenza n. 35/01/2014, previa riunione, li accoglieva.

3. Avverso la sentenza di primo grado, proponeva appello l'Ufficio dinanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria che, con sentenza n. 655/03/2014, depositata in data 7 novembre 2014, lo accoglieva ritenendo che: 1) non ricorresse una ipotesi di duplicazione di imposizione fiscale essendo il caso di specie riconducibile a quello di imponibile dichiarato e sottoposto a tassazione superiore al reale; 2) si versava nella ipotesi di inesistenza (parziale) dell'obbligazione tributaria contemplata dall'art. 38 del d.P.R. n. 602/1973 con obbligo di osservanza del termine di 48 mesi dal versamento per la presentazione della domanda di rimborso nella specie ampiamente disatteso dalla contribuente.

4. Avverso la suddetta sentenza la società contribuente propone ricorso per cassazione affidato a due motivi; è rimasta intimata l'Agenzia delle entrate.

5. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Alberto Cardino ha fatto pervenire le sue conclusioni scritte, ed ha domandato il rigetto del ricorso.

6. La società contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.



RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 38 del d.P.R. n. 602/73, 19, primo comma, lett.g) e 21, secondo comma del d.lgs. n. 546/92 per avere la CTR fatto erroneamente decorrere il *dies a quo* della domanda di rimborso Ires e Irap dal versamento ex art. 38 *cit.* anziché, in applicazione dell'art. 21, comma 2, *cit.* con riferimento alla domanda di restituzione di tributi di cui all'art. 19, comma 1, lett. g) dal verificarsi del presupposto per la restituzione ovvero, nella specie, dal passaggio in giudicato della sentenza che aveva riconosciuto la legittimità della pretesa tributaria di maggiore Iva sui corrispettivi annotati per la vendita al dettaglio delle merci.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2033 c.c. e 163 del d.P.R. n. 917 del 1986 per avere la CTR ricondotto erroneamente la fattispecie all'art. 163 TUIR escludendone la rilevanza per insussistenza della doppia imposizione allorquando nel caso in esame trattavasi di indebito oggettivo ex art. 2033 c.c. (ovvero di doppia imposizione economica) con conseguente legittimità della domanda di restituzione, ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 546/92, delle maggiori imposte (Ires e Irap) risultate versate su un minore imponibile a seguito della ripresa della maggiore Iva sui corrispettivi di ammontare non rettificato.

3. I motivi- da trattare congiuntamente per connessione- sono infondati.

La questione che viene in rilievo è quella della identificazione del momento a partire del quale deve farsi decorrere il termine per la presentazione della istanza di rimborso qualora la rilevazione



dell'errore contabile del contribuente che abbia condotto al versamento delle maggiori imposte dirette non dovute sia dipesa da un successivo accertamento fiscale.

L'articolo 38 del Dpr n. 602/1973, riguardante il rimborso dei versamenti relativi alle imposte sui redditi, prevede che *"il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare ... istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento. L'istanza ... può essere presentata anche dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata"*.

In tema di rimborso delle imposte dirette, il termine di decadenza, previsto dall'art. 38 del d.P.R. n. 602/1973, ha portata generale e si riferisce a qualsiasi ipotesi di indebito correlato all'adempimento dell'obbligazione tributaria, qualunque sia la ragione per cui il versamento è in tutto o in parte non dovuto, e, quindi, ad errori tanto connessi ai versamenti quanto riferibili all'*an* o al *quantum* del tributo (Cass. n. 16617 del 7/8/2015), mentre l'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 costituisce norma residuale e di chiusura del sistema, in virtù della quale *«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»*.

Si è, altresì, precisato che *l'art. 38 trova generale applicazione qualunque sia la ragione della non debenza*, come l'erronea interpretazione o applicazione della legge fiscale, il contrasto con norme di diritto comunitario, ovvero lo *jus superveniens* con applicabilità retroattiva e che il diritto al rimborso di un tributo non



dovuto si qualifica come indebito oggettivo di diritto comune soltanto quando venga espunta dall'ordinamento o non debba essere applicata (per dichiarazione d'incostituzionalità o per contrasto con il diritto comunitario) l'intera fattispecie del tributo (Cass. n. 12269 del 17/5/2017), ossia quando sussiste «carezza di potere impositivo», che ricorre nei soli casi in cui la pretesa dell'Amministrazione sia manifestamente insuscettibile di ricollegarsi ad un rapporto di natura tributaria, sia perché la legge non prevede il tributo in generale, sia perché le norme che istituiscono il tributo sono state dichiarate incostituzionali ovvero sono state disapplicate perché contrarie al diritto comunitario (Cass., ord. n. 3150 del 17/2/2015, che ha pronunciato il principio proprio con riferimento alla abrogazione del comma 4 -bis dell'art. 19 del d.P.R. n. 917/1986, con d.l. n. 223 del 2006; Cass. sez. 5, n. 20342 del 2019).

Le Sezioni Unite di questa Corte, nella sentenza n. 13676 del 16/6/2014, con specifico riferimento alla questione dell'individuazione del momento a partire del quale deve farsi decorrere il termine per la presentazione della istanza di rimborso, qualora successivamente al versamento del tributo, intervenga una pronuncia della Corte di Giustizia che dichiara la disciplina impositiva nazionale in contrasto con il diritto comunitario hanno affermato che «il termine di decadenza, previsto dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, decorrente dalla «data del versamento», quanto ai versamenti diretti, o da quella in cui «la ritenuta è stata operata», quanto alle somme assoggettate a ritenuta alla fonte [...] opera anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea da una sentenza della Corte di Giustizia, ritenendo non invocabili i principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di *overruling*, per giustificare la sua decorrenza dalla data della pronuncia della Corte di giustizia - ovvero di emanazione del



provvedimento normativo che ad essa abbia dato attuazione - piuttosto che da quella in cui sia stato effettuato il versamento, stante la prevalenza della *"esigenza di certezza delle situazioni giuridiche, tanto più cogente nella materia delle entrate tributarie, che resterebbe vulnerata attesa la sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei relativi rapporti"*. Nella detta pronuncia, si è precisato che «in materia tributaria (premessi che nell'ordinamento tributario italiano vige, per la ripetizione del pagamento indebito, un regime speciale basato sull'istanza di parte, da presentare, a pena di decadenza dal relativo diritto, nel termine previsto dalle singole leggi di imposta, o, in mancanza di queste, dalle norme sul contenzioso tributario, e tale regime impedisce, in linea di principio, l'applicazione della disciplina prevista per l'indebito di diritto comune: cfr. Cass. n. 11456 del 2011), rilevano, in particolare, per quanto qui interessa, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, il quale, in tema di rimborso delle imposte sui redditi, stabilisce il dies a quo nella "data del versamento" o in quella "in cui la ritenuta è stata operata", e il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, norma residuale e di chiusura del sistema, in virtù del quale "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". L'orientamento consolidato della giurisprudenza di questa Corte è rigoroso nella identificazione (di regola) nel giorno del versamento del dies a quo (come tale non computabile) del termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso dell'importo pagato. Si è, infatti, affermato, ad esempio, che: a) il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso, con riferimento ai versamenti in acconto, decorre dal versamento del saldo nel caso in cui il diritto al rimborso derivi da un'eccedenza dei versamenti in acconto, rispetto a quanto risulti poi dovuto a saldo oppure qualora derivi da pagamenti



cui inerisca un qualche carattere di provvisorietà, poiché subordinati alla successiva determinazione in via definitiva dell'obbligazione o della sua misura, *mentre decorre dal giorno del versamento dell'acconto stesso, nel caso in cui quest'ultimo, già al momento in cui venne eseguito, non fosse dovuto o non lo fosse nella misura in cui fu versato*, ovvero qualora fosse inapplicabile la disposizione di legge in base alla quale venne effettuato, poiché in questi casi l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso sorge sin dal momento in cui avviene il versamento (tra le altre, Cass. nn. 56 del 2000, 4282, 7926 e 14145 del 2001, 21557 del 2005, 13478 del 2008, 4166 del 2014); b) il termine di decadenza per la presentazione della domanda di rimborso non può farsi decorrere dalla data della emanazione di circolari o risoluzioni ministeriali interpretative delle norme tributarie in senso favorevole al contribuente, non avendo detti atti natura normativa ed essendo, quindi, inidonei ad incidere sul rapporto tributario (Cass. nn. 11020 del 1997, 813 del 2005, 23042 del 2012, 1577 del 2014) (nè, ai fini di una diversa conclusione sul punto, assume rilievo la sentenza della Corte di giustizia 15 dicembre 2011, C-427-10, Banca Popolare Antoniana Veneto, attinente a vicenda del tutto peculiare). Deroche al detto principio sono state individuate, in applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 cit., comma 2, nei casi di procedimenti di riconoscimento di agevolazioni tributarie, poiché è dal *momento della conclusione di tale procedimento che sorge per il contribuente il diritto alla restituzione della differenza tra l'imposta versata nella misura ordinaria e quella risultante dall'applicazione dei benefici fiscali*, con la conseguenza che la domanda di rimborso deve essere presentata nel termine di due anni, decorrente dall'anzidetto momento (Cass. nn. 7116 del 2003, 10312 del 2005, 24183 del 2006, 16328 del 2013); oppure nel caso in cui una legge sopravvenuta aveva introdotto, con effetto retroattivo, un beneficio fiscale prima non previsto, peraltro con



l'esplicita previsione di decorrenza del termine per proporre domanda di rimborso dalla data di entrata in vigore dello *ius superveniens* (Cass. n. 3575 del 2010)». Come, infatti, rimarcato dalle Sezioni Unite, nel citato arresto: a) il principio posto dall'art. 2935 cod. civ., secondo cui la prescrizione "comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere" - il quale è da ritenersi applicabile anche alla decadenza - deve essere inteso con riferimento alla sola possibilità legale, non influenzando sul decorso della prescrizione, salve le eccezioni stabilite dalla legge, l'impossibilità di fatto di agire in cui venga a trovarsi il titolare del diritto (Relazione al codice, p. 1198) (Cass. n. 10231 del 1998, che richiama Cass. n. 9151 del 1991); b) tra gli impedimenti "di fatto" va annoverato anche l'ostacolo all'esercizio di un diritto rappresentato dalla presenza di una norma costituzionalmente illegittima, in quanto chi si ritenga leso da tale limitazione ha il potere di percorrere la via dell'instaurazione di un giudizio e nel corso di tale giudizio richiedere che venga sollevata la relativa questione; se subisce passivamente detto impedimento, non può sfuggire alla conseguenza che il rapporto venga ad esaurirsi; c) a maggior ragione, non può essere ravvisato un impedimento "legale", come tale idoneo ad incidere sulla decorrenza della prescrizione, nella presenza di una norma di diritto nazionale incompatibile con il diritto comunitario, posto che - mentre l'accertamento della illegittimità costituzionale di una norma è riservato ad un organo diverso dall'autorità giurisdizionale, con la conseguenza che, quando la questione sia sollevata nel corso di un giudizio, esso deve essere sospeso fino a quando la questione non sia decisa (L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 23) - il contrasto tra la norma di diritto interno e quella comunitaria può essere rilevato direttamente dal giudice che, sulla base di tale premessa, è tenuto a non darle applicazione, anche quando sia stata emanata in epoca successiva a quella comunitaria (Cass. nn.



10231 del 1998, cit., 7176 del 1999 e succ. conf.; cfr., anche, Cass. n. 18276 del 2004). Tali principi sono stati confermati, sulla base delle stesse ragioni, anche per le ipotesi in cui l'incompatibilità del diritto interno con il diritto comunitario sia stata dichiarata con sentenza della Corte di giustizia (cfr. Cass. nn. 4670 e 13087 del 2012).

Nella sentenza richiamata le S.U. hanno ribadito infine che "costituisce principio immanente in ogni Stato di diritto quello in virtù del quale qualsiasi situazione o rapporto giuridico diviene irretrattabile in presenza di determinati eventi, quali lo spirare di termini di prescrizione o di decadenza, l'intervento di una sentenza passata in giudicato, o altri motivi previsti dalla legge, e ciò a tutela del fondamentale e irrinunciabile principio, di preminente interesse costituzionale, della certezza delle situazioni giuridiche: si tratta della nota categoria dei c.d. rapporti esauriti, la cui definizione spetta solo al legislatore determinare, nel rispetto dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza".

Diversa è invece l'ipotesi peculiare - richiamata dalla ricorrente - in cui questa Corte ha riconosciuto, al fine di evitare la conseguenza della vietata doppia imposizione, l'esercizio da parte del contribuente - con istanza di rimborso e conseguente impugnazione, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, del silenzio rifiuto su di esso eventualmente formatosi - dell'azione di restituzione della maggior imposta indebitamente corrisposta per la mancata esposizione nell'annualità di competenza delle ritenute di acconto operate sugli interessi accreditati dalla banca in relazione a diversa imputazione temporale. Ciò, a decorrere dal perfezionamento del giudicato sulla legittimità del recupero *de quo* in relazione all'annualità non di competenza, che, nella prospettiva di cui all'art. 2935 c.c. (applicabile, anche in tema di decadenza: v. Cass. 9151/91), segnava - pur in presenza di termini



per l'emendabilità della dichiarazione (cfr. D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, *ratione temporis*, peraltro, inapplicabile alla fattispecie) - il momento in cui il diritto al rimborso può essere fatto valere (Cass. Sez. 5, *Sentenza n. 16023 del 2009*). Ugualmente la Corte ha riconosciuto, in un'ipotesi di detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, al fine di evitare la conseguenza vietata della doppia imposizione, la proponibilità della domanda di restituzione della maggiore imposta, nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 c.c., a fare data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione all'annualità non di competenza (Cass. sez. 5, n. 6331 del 2008).

4. Nella sentenza impugnata, la CTR si è attenuta ai suddetti principi nel ritenere che l'ipotesi in questione - di scorretto computo dell'Iva sui ricavi da parte della s.r.l. comportante minore versamento Iva e versamento di maggiori imposte dirette su ricavi fittiziamente maggiorati - concretasse, non già una duplicazione di imposta (non essendo stato sottoposto "*il medesimo imponibile a una duplicazione dell'imposizione fiscale*") ma una "*inesistenza (parziale) dell'obbligazione tributaria*" con applicazione, ai fini della istanza di rimborso, del termine di decadenza, nella specie decorso, di 48 mesi dal versamento di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 e non già di quello previsto dalla norma residuale di cui all'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546/92. Invero, l'applicazione dell'art. 38 *cit.* con individuazione del *dies a quo* per la decorrenza del termine dell'istanza di rimborso dal versamento delle maggiori imposte dirette non dovute si giustificava in quanto - diversamente da quanto sostenuto dalla contribuente, lungi dall'essere sorto il diritto al rimborso delle maggiori imposte dirette versate a seguito del passaggio in giudicato della



sentenza accertativa della legittimità delle riprese di maggiore Iva sui corrispettivi - il caso in questione, come affermato dalla CTR, era riconducibile a quello in cui *"l'imponibile dichiarato e sottoposto a tassazione era superiore al reale"* per cui già al momento in cui veniva eseguito il versamento delle maggiori imposte Ires e Irap, quest'ultimo non era dovuto o non lo era nella misura in cui era stato versato, e l'errore in cui era incorsa la contribuente nella procedura di scorporo dell'Iva sui corrispettivi con conseguente minore materia imponibile ai fini delle imposte dirette- sebbene rilevato dall'Amministrazione solo successivamente con l'accertamento fiscale della maggiore Iva sui corrispettivi, divenuto definitivo a seguito di sentenza passata in giudicato - legittimava l'immediato esercizio del diritto al rimborso, non ostandovi preclusione alcuna.

5. In conclusione, il ricorso va rigettato.

6. Nulla sulle spese del giudizio di legittimità essendo rimasta intimata l'Agenzia delle entrate.

P.Q. M.

La Corte rigetta il ricorso.

Dà atto, ai sensi dell'art.13 comma 1 quater D.P.R. n.115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma il 17 gennaio 2023

Il Consigliere est.

Maria Giulia Putaturo Donati

Viscido di Nocera

Il Presidente

Biagio Virgilio

