

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 29 dicembre 2023, n. 36482

Svolgimento del processo

1. Con ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Catania X.X. impugnò il silenzio rifiuto opposto dall'Agenzia delle entrate alla sua richiesta, inoltrata il 31 dicembre 2010, di rimborso dell'eccedenza d'imposta sui redditi (anni 2002, 2003, 2004 e 2005), formatasi per effetto della L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 1011, che disponeva la riduzione del 50 % delle imposte suddette per i residenti nei comuni colpiti dal sisma e da eventi vulcanici dell'ottobre 2002.

La CTP aveva respinto il ricorso sulla base della ritenuta tardività della domanda di rimborso, mentre la Commissione Tributaria regionale della Sicilia, sezione staccata di Catania, adita in sede di gravame dalla contribuente, con la sentenza di cui all'epigrafe lo ha accolto, confermando che al caso di specie va applicato il termine decadenziale biennale di cui al D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546 art. 21, (e non già quello ex D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38).

Tuttavia la CTR ha individuato il *dies a quo* del termine decadenziale non nell'1 gennaio 2007, data di entrata in vigore della L. n. 296 del 2006, ma nel 31 dicembre 2008, data sino alla quale il d.p.c.m. del 25 luglio 2008 ha prorogato lo stato di emergenza in ordine ai gravi fenomeni eruttivi connessi all'attività vulcanica dell'Etna nel territorio della provincia di Catania.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza d'appello, mentre la contribuente rimane intimata.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia deduce violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21; della L. n. 296 del 2006, n. 296, art. 1, comma 1011, (come novellato dal D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, art. 36-bis convertito dalla L. 28 febbraio 2008, n. 31); e del d.p.c.m. del 25 luglio 2008, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Si duole in particolare che il *dies a quo* del termine decadenziale sia stato individuato nel 31 dicembre 2008, dovendo piuttosto individuarsi nell'1 marzo 2008, data di entrata in vigore della L. n. 31 del 2008, che, convertendo il D.L. n. 248 del 2007, ha prorogato di un anno (dal 30 giugno 2007 al 30 giugno 2008) il termine concesso dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 1011, ai soggetti destinatari dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri 10 giugno 2005, n. 3442, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 139 del 17 giugno 2005, interessati dalla proroga dello stato di emergenza nella provincia di Catania, stabilita per l'anno 2006 con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 dicembre 2005, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 304 del 31 dicembre 2005, per " la definizione della propria posizione entro il 30 giugno 2007, relativamente ad adempimenti e versamenti, corrispondendo l'ammontare dovuto per ciascun tributo e contributo a titolo di capitale, al netto dei versamenti già eseguiti a titolo di capitale ed interessi, diminuito al 50 per cento, ferme restando le vigenti modalità di rateizzazione." Il motivo è fondato, nei termini che seguono.



1.1. Va premesso che, come questa Corte ha già affermato, " In tema di rimborso di versamenti effettuati in relazione ad imposte dirette non dovute, la disciplina di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 che prevede la possibilità di presentare la relativa richiesta entro il termine di quarantotto mesi, si applica esclusivamente se tali versamenti non risultavano dovuti fin dall'origine; quando, invece, il diritto alla restituzione sia sorto in data posteriore a quella del pagamento dell'imposta, è applicabile il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, disposizione di carattere residuale e di chiusura del sistema, secondo cui l'istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione" (Cass. 11/12/2019, n. 32309).

Ed infatti è consolidato e costante l'orientamento secondo cui "vertendosi in tema di rimborso di versamenti effettuati per imposte dirette non dovute e tali divenute in forza di normativa successiva al pagamento - la dedotta decadenza va riferita, non alla disposizione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 evocato dall'Agenzia ricorrente, ma a quella, residuale, di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, che prevede la decadenza nel termine di due anni dalla data del pagamento o, se posteriore, da quella in cui si è verificato il presupposto della restituzione (cfr. Cass. 3575/10, 10838/05)" (Cass. 20/12/2012, n. 23589, ex plurimis).

1.2. Tanto premesso, in ordine alla determinazione del dies a quo dal quale computare il termine per il rimborso, questa Corte ha avuto già modo di chiarire (Cass. 12/09/2023, n. 26380) che, per un'analogia vicenda (sisma 1990), è stato via via prorogato il termine per la definizione agevolata delle imposte dirette (dovute nei limiti del 10 %) per gli anni 1990-1992, fino a portarlo al 31 marzo 2008 a mezzo del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, art. 3-quater, comma 2.

In seguito, a mezzo della norma di natura interpretativa (Cass. n. 5498/2020, ma già Cass., n. 6644/2019, Cass., n. 4291/2018, Cass. n. 18205/2016) portata dalla l. n. 190 del 2014, art. 1, comma 665, si è espressamente stabilito che coloro che avessero versato, per i ridetti anni d'imposta, un importo maggiore del 10 %, avrebbero avuto diritto al rimborso da instarsi nel termine biennale decorrente dall'entrata in vigore della L. 28 febbraio 2008, n. 31, di conversione del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248.

Il complesso normativo appena richiamato (in disparte la circostanza che esso ha specificamente per oggetto il beneficio di cui alla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9, comma 17, relativo ai soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990) evidenzia una diversa decorrenza del termine indicato per l'istanza di rimborso delle imposte già versate (1 marzo 2008, data di entrata in vigore della L. n. 31 del 2008), rispetto a quello fissato per definire in via agevolata il debito fiscale non ancora adempiuto (direttamente stabilito nel 31 marzo 2008).

In effetti, una volta assicurata la ratio che giustifica la concessione del beneficio sia a chi non abbia assolto all'obbligo tributario, sia a chi l'abbia già assolto, essendo entrambi colpiti dall'evento naturale considerato pregiudizievole (cfr. Cass. 14 maggio 2014, n. 19037, relativa all'estensione della ratio in parola, propria della legislazione inerente al sisma Sicilia 1990, anche a quella relativa all'analogo evento che interessò la Puglia e le Marche, e con richiamo di quanto già stabilito dalla giurisprudenza con altri, analoghi eventi, cfr. Cass. nn. 3832 e 12083 del 2012 in ordine agli eventi alluvionali avvenuti in Piemonte nel 1994), emerge e sopravvive comunque l'evidente differenza tra le due situazioni. Infatti, nel primo caso, a fronte del diritto di chi abbia già adempiuto interamente il debito tributario a fruire comunque del beneficio e ad ottenere la restituzione dell'eccedenza già versata, si tratta soltanto di far decorrere un ordinario



termine per la presentazione dell'istanza di rimborso. Nel secondo caso, invece, si tratta di stabilire un termine entro cui chi non abbia già adempiuto debba porre in essere una serie di attività volte a regolarizzare la propria posizione fiscale, ivi compreso il versamento delle necessarie somme di denaro.

E' lo stesso legislatore, dunque, che per effetto delle citate disposizioni configura due diversi dies a quo.

Venendo al caso che ne occupa inerente al sisma del 2002, in proposito la l. n. 296 del 2006, art. 1, comma 1011, stabilisce che "1011. Ai soggetti destinatari dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri 10 giugno 2005, n. 3442, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 139 del 17 giugno 2005, interessati dalla proroga dello stato di emergenza nella provincia di Catania, stabilita per l'anno 2006 con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 dicembre 2005, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 304 del 31 dicembre 2005, è consentita la definizione della propria posizione entro il 30 giugno 2007, relativamente ad adempimenti e versamenti, corrispondendo l'ammontare dovuto per ciascun tributo e contributo a titolo di capitale, al netto dei versamenti già eseguiti a titolo di capitale ed interessi, diminuito al 50 per cento, ferme restando le vigenti modalità di rateizzazione. Per il ritardato versamento dei tributi e contributi di cui al presente comma si applica l'istituto del ravvedimento operoso di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, art. 13 e successive modificazioni, ancorchè siano state notificate le cartelle esattoriali".

Dunque, anche in questo caso è stato previsto il beneficio della definizione agevolata e sussiste la stessa ratio che giustifica il diritto al rimborso delle somme già versate.

Ed anche in questo caso analoghe considerazioni giustificano, in ragione della differente situazione già sottolineata, la divergenza circa il dies a quo del termine di decorrenza per l'istanza di rimborso (da individuarsi anche in questo caso con la data di entrata in vigore della norma, ovvero la L. n. 296 del 2006, entrata in vigore l'1 gennaio 2007, ai sensi della L. n. 296 del 2007, art. 1, comma 1364), rispetto a quello previsto specificamente per gli adempimenti riconnessi alla definizione agevolata (individuato anche qui direttamente dalla legge, nel 30 giugno 2007).

Per tale ragione, dunque, non incidono sul dies a quo del termine per esercitare il diritto al rimborso, sorto sin dall'1 gennaio 2007, data di entrata in vigore della L. n. 296 del 2006, nè la proroga (al 30 giugno 2008) del secondo termine, ovvero di quello "(...) per la definizione della propria posizione entro il 30 giugno 2007, relativamente ad adempimenti e versamenti", disposta dalla della L. n. 31 del 2008, art. 36-bis, comma 2; nè la proroga (fino al 31 dicembre 2008) dello stato di emergenza disposta dal d.p.c.m. del 25 luglio 2008.

Ne deriva quindi che l'istanza di rimborso presentata pacificamente dalla contribuente in data 31 dicembre 2010 risulta tardiva, perchè successiva al decorso del biennio decorrente dall'1 gennaio 2007, data di entrata in vigore della L. n. 296 del 2006 (Cass. 12/09/2023, n. 26380, cit.).

Va quindi espresso il seguente principio: "All'istanza di rimborso dell'eccedenza d'imposta versata sui redditi relativi agli anni 2002, 2003, 2004 e 2005, formatasi per effetto della l. n. 296 del 2006, art. 1, comma 1011, che disponeva la riduzione del 50 % delle imposte suddette per i residenti nei comuni della provincia di Catania colpiti dal sisma e da eventi vulcanici dell'ottobre 2002, si applica il termine di decadenza biennale di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, a decorrere dall'1 gennaio 2007, data di entrata in vigore della l. n. 296 del 2006" Fermo restando quanto sinora osservato, deve



peraltro rilevarsi che, come evidenziato dalla ricorrente, la stessa istanza sarebbe comunque tardiva ove pure fosse calcolata dalla proroga (al 30 giugno 2008) del termine per la definizione agevolata disposta dalla L. n. 31 del 2008, art. 36-bis, comma 2, e tanto più ove fosse computata dalla data di entrata in vigore (1 marzo 2008) di quest'ultima norma, che tale proroga ha disposto.

1.3. Va quindi accolto il primo motivo del ricorso, con conseguente assorbimento del secondo, relativo al merito della spettanza del rimborso.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa va decisa nel merito con il rigetto del ricorso introduttivo della contribuente.

Le spese, compensate per i gradi di merito, vanno poste a carico della parte intimata per quanto riguarda il giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente. Compensa le spese dei gradi di merito e condanna l'intimata al pagamento alla ricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 1.400,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

