

Civile Ord. Sez. 5 Num. 15645 Anno 2022

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: DELL'ORFANO ANTONELLA

Data pubblicazione: 16/05/2022



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:	Oggetto
	TRIBUTI ALTRI
Dott. DOMENICO CHINDEMI - Presidente -	
Dott. ORONZO DE MASI - Consigliere -	
Dott.ssa MILENA BALSAMO - Consigliere -	Ud. 28/4/2022 - CC
Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO - Rel. Consigliere-	R.G.N. 16976/2017
Dott. STEFANO PEPE - Consigliere-	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 16976-2017 proposto da:

DYNIT S.R.L., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, presso lo studio dell'Avvocato MARCELLO CLARICH, rappresentata e difesa dagli Avvocati PAOLO FLAVIO MONDINI, MARCO MICCINESI e FRANCESCO PISTOLESI giusta procura speciale estesa a margine del ricorso

- ricorrente -

contro

S.I.A.E.- SOCIETA' ITALIANA DEGLI AUTORI ED EDITORI, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, presso lo studio dell'Avvocato MAURIZIO MANDEL, rappresentata e difesa



dagli Avvocati FRANCESCO D'AYALA VALVA e MAURIZIO MANDEL giusta procura speciale estesa in calce al controricorso

- controricorrente-

avverso la sentenza n. 9715/2016 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO, depositata il 29/12/2016, non notificata;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 28/4/2022 dal Consigliere Relatore Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

RILEVATO CHE

Dynit S.r.L. propone ricorso, affidato ad unico motivo, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio aveva respinto l'appello avverso la sentenza n. 21999/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, con cui era stato respinto il ricorso proposto avverso provvedimento di diniego di rimborso della somma versata alla SIAE per l'acquisto dei contrassegni ex art. 181 bis L. n. 633/1941 e relativo regolamento di attuazione;

la SIAE resiste con controricorso;

entrambe le parti hanno da ultimo depositato memoria difensiva

CONSIDERATO CHE

1.1. con unico mezzo è denunciata violazione dell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 e <<dei principi generali sul dies a quo del termine di decadenza per la domanda di rimborso di tributi dichiarati incompatibili col diritto comunitario e sulla tutela del legittimo affidamento dei contribuenti>>;

1.2. si lamenta, in particolare, che la Commissione Tributaria Regionale abbia erroneamente affermato la tardività dell'istanza di rimborso rivolta nei confronti della SIAE per le somme versate a fronte dei contrassegni acquistati ex art. 181 bis L. n. 633/1941 nel periodo precedente al mese di febbraio 2009, ritenendo, la Commissione Tributaria Regionale, che dovesse applicarsi il termine di decadenza biennale previsto dall'art. 21 cit. computando, quale *dies a quo*, la data dei singoli versamenti;



1.3. come emerge anche dalla sentenza impugnata, l'istanza di rimborso era stata proposta in data 9/5/2012, successivamente alla sentenza del Consiglio di Stato n. 584/2012 che aveva dichiarato l'illegittimità del D.P.C.M. n. 31/2009 (il nuovo regolamento di disciplina del contrassegno da apporre sui supporti ai sensi dell'art. 181 bis cit.) nella parte in cui aveva fatto salvi gli atti ed i rapporti pregressi fra SIAE e soggetti incisi dall'applicazione del contrassegno, avendo, in precedenza, la Corte di Giustizia UE, con sentenza 8.11.2007, in causa C-20/05, dichiarato l'illegittimità della procedura di contrassegno di cui al medesimo art. 181 bis e con l'emanazione del suddetto D.P.C.M. n. 31/2009 lo Stato italiano si era conformato all'ordinamento euro-unitario alla luce della sentenza della Corte di Giustizia;

1.4. la ricorrente lamenta, pertanto, che sia stata dichiarata l'insussistenza del diritto al rimborso delle somme corrisposte alla SIAE per l'acquisto dei contrassegni precedentemente alla pubblicazione della sentenza del Consiglio di Stato n. 584/2012, con cui era stata dichiarata l'illegittimità dell'art. 6, co. 8, D.P.C.M. n. 31 del 23 febbraio 2009, per il quale <<sono fatti salvi in ogni caso gli atti e i rapporti intervenuti tra la SIAE ed i soggetti indicati dall'articolo 181bis della legge 22 aprile 1941, n. 633, a seguito dell'entrata in vigore della legge 18 agosto 2000, n. 248>>;

1.5. la difesa della ricorrente sostiene, infatti, che fino a quella data l'ordinamento giuridico italiano precludeva il diritto al rimborso delle suddette somme e, di conseguenza, il termine decadenziale per la domanda di rimborso non avrebbe potuto decorrere con riferimento ad un diritto che poteva ritenersi sorto solo a seguito della suddetta sentenza del Consiglio di Stato, con cui era stato annullato il regolamento che faceva <<salvi>> i rapporti pregressi;

1.6. le doglianze vanno disattese;

1.7. l'art. 21 (rubricato <<Termine per la proposizione del ricorso>>), comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992 prescrive che <<il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato>>;



1.8. il successivo comma 2 stabilisce che <<il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lett. g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. 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>>;

1.9. ne consegue, per quanto qui interessa, che la domanda di rimborso o di restituzione di un tributo, e comunque di quanto pagato in quantità eccedente, deve essere presentata all'Amministrazione competente, a pena di decadenza, entro il termine stabilito dalla disciplina di settore o, secondo la norma generale residuale di cui al comma 2 dell'art. 21, entro due anni dal pagamento;

1.10. questa Corte ha già avuto modo di statuire che il *dies a quo* per il decorso del termine biennale ex art. 21 D.Lgs. n. 546 del 1992 non può essere fatto coincidere con la data di emanazione di risoluzioni o circolari dell'Amministrazione finanziaria interpretative della normativa tributaria, essendo tali atti interni certamente inidonei a determinare l'insorgenza di un diritto prima inesistente, ovvero a costituire nuovi titoli di un diritto già sussistente in forza di specifiche disposizioni di legge, in quanto trattasi non già di fonti del diritto, bensì di semplici presupposti chiarificatori della posizione espressa dall'Amministrazione su un dato oggetto (cfr. Cass. nn. 20523/2013, 23042/2012, 813/2005, Cass. S.U. 23031/2007);

1.11. le Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 13676 del 16/6/2014 hanno inoltre affermato il principio secondo cui, anche nel caso in cui un'imposta venga dichiarata incompatibile con il diritto comunitario da una sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, il termine di decadenza previsto dalla normativa tributaria, nel caso di specie l'art. 38 del d.P.R. n. 600/1973, per l'esercizio del diritto al rimborso, attraverso la presentazione di apposita istanza, decorre dalla data del versamento dell'imposta e non da quella, successiva, in cui è



intervenuta la pronuncia che ha sancito la contrarietà della stessa all'ordinamento comunitario;

1.12. si è, al riguardo, precisato che la scadenza del termine per richiedere il rimborso determina il consolidamento dei rapporti di dare ed avere tra contribuente ed erario e l'esaurimento dello stesso rapporto tributario (Cass. n. 9223/2011), con la conseguenza che il contenuto dello stesso non può più essere rimesso in discussione;

1.13. ciò comporta che anche le richieste di rimborso dei tributi incompatibili con la normativa comunitaria devono essere presentate entro i termini di decadenza, termini che non contrastano con le disposizioni comunitarie (cfr. Cass. Sez. U. n. 13676/2014; Cass. n. 17009/2012);

1.14. peraltro, anche la Corte di giustizia UE ha espressamente affermato che «il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro di opporre un termine nazionale di decadenza alle azioni di rimborso di tributi percepiti in violazione di disposizioni comunitarie, anche se questo Stato membro non ha ancora modificato la propria normativa interna per renderla compatibile con tali disposizioni» (sentenza 17 novembre 1998, causa C228/96 Fallimento Aprile s.r.l. c/ Amm. Finanz., pt. 45);

1.15. tale regola trova giustificazione nella superiore esigenza di garantire la stabilità e la certezza del bilancio dello Stato, sul versante delle entrate (cfr. Cass. n. 25678/2016);

1.16. è d'uopo inoltre evidenziare che la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo è anche solita affermare che i cittadini non possono vantare aspettative d'immutabilità giuridica neppure riguardo alla giurisprudenza (Corte EDU, in caso Unedic c. Francia; conf. in caso Atanasovski c. Macedonia), laddove il legittimo affidamento può rilevare solo riguardo a leggi interpretative o retroattive che costituiscano ingerenza del potere legislativo nell'amministrazione della giustizia al fine d'influenzare l'esito di una controversia (Corte EDU, in caso De Rosa c. Italia; conf. in caso Arras c. Italia);

1.17. la stessa Corte europea ritiene, infatti, che la materia dell'imposizione tributaria faccia parte del cd. <<nucleo duro>> delle



prerogative della potestà pubblica, poiché la natura autoritativa del rapporto tra il contribuente e la collettività sarebbe predominante (Corte EDU, in caso Ferrazzini c. Italia);

1.18. gli Stati, dunque, godono sicuramente di vasta discrezionalità, sia pure entro i confini della riserva di legge sostanziale (Corte EDU, in caso James c. Regno Unito; conf. in caso Spack c. Rep. Ceca) e del rispetto di taluni diritti fondamentali (Corte EDU, in caso Darby c. Svezia, sul divieto di discriminazione fiscale; conf. in caso N.K.M. c. Ungheria, su abnorme prelievo fiscale a carico di dipendenti pubblici), il che spiega l'atteggiamento restrittivo di quella Corte nel sindacare le scelte degli Stati, che non siano manifestamente prive di giustificazioni ragionevoli (Corte EDU, in caso National & Provincial Building Society c. Regno Unito);

1.19. nel caso in esame, il giudice d'appello ha, pertanto, correttamente respinto la richiesta della ricorrente avendo accertato che la domanda di rimborso della contribuente era intervenuta oltre il biennio dall'ultimo versamento effettuato;

1.20. non assumono, invero, rilievo in senso contrario a tali conclusioni, le deduzioni della ricorrente circa la necessaria individuazione del *dies a quo* tenendo conto sia dell'intervenuto annullamento, con sentenza del Consiglio di Stato n. 584/2012, del D.P.C.M. n. 31/2009, art. 6, comma 8, dell'art. 6, co. 8, D.P.C.M. n. 31 del 23 febbraio 2009, nella parte in cui prevede che <<sono fatti salvi in ogni caso gli atti e i rapporti intervenuti tra la SIAE ed i soggetti indicati dall'articolo 181bis della legge 22 aprile 1941, n. 633, a seguito dell'entrata in vigore della legge 18 agosto 2000, n. 248>>, sia della pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte n. 1780/2011, con cui è stato affermato che appartiene alla giurisdizione tributaria la controversia avente ad oggetto la debenza, nei confronti della SIAE, delle somme dovute, ai sensi dell'art. 181-bis della legge 22 aprile 1941, n. 633, per l'apposizione sui supporti multimediali del previsto contrassegno;

1.21. quanto alla prima questione, è d'uopo infatti evidenziare che in sede di azione di rimborso della maggiore imposta versata, il giudice



tributario ben può conoscere del regolamento (come il D.P.C.M. dianzi citato), in via incidentale, ai fini della sua disapplicazione;

1.22. trattandosi di atto generale, a carattere regolamentare, che può essere impugnato direttamente e in via autonoma innanzi al giudice amministrativo, il contribuente ha, però, la facoltà di impugnare l'atto in questione anche davanti alla Commissione tributaria che, pur non avendo giurisdizione alcuna, può disapplicarla, ai sensi dell'art. 7, comma 5, del D.L.gs. n.546/1992, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio;

1.23. come correttamente affermato dalla Commissione Tributaria Regionale nella sentenza impugnata non sussistevano, dunque, ostacoli per il contribuente a proporre azione per ottenere il rimborso dell'imposta, che si assumeva indebitamente versata, in conseguenza della norma, avente natura di disposizione regolamentare, ostativa al rimborso;

1.24. se, da una parte, i regolamenti e gli atti generali sono atti impugnabili avanti il Giudice amministrativo, che può disporre l'annullamento, tuttavia, ciò non preclude ai Giudici tributari di disapplicare *ex nunc* ed *inter partes* l'atto generale ritenuto illegittimo ai fini della specifica controversia sull'atto impugnato;

1.25. con riguardo, altresì, alla pronuncia di questa Corte regolatrice n. 1780/2011, dianzi citata, va evidenziato che, individuando la giurisdizione del giudice tributario, la Corte ha indirettamente qualificato come tributario il rapporto sotteso, assoggettandolo a tutte le regole sostanziali e processuali proprie della materia, tra cui, *in primis*, il termine di decadenza biennale dall'avvenuto versamento anche in caso di *overruling* processuale;

1.26. quanto alla prospettata improponibilità della domanda giudiziale innanzi al Giudice tributario in data anteriore alla pronuncia dianzi citata, va infatti osservato che ciò non poteva dar luogo ad una fattispecie di c.d. *prospective overruling*, configurabile, invero, soltanto con riguardo alla modifica imprevedibile di istituti di natura processuale;

1.27. con la sentenza n. 13807/2012 questa Corte ha, peraltro, già esaminato e deciso la questione affermando che non sempre risulta



pertinente il richiamo alla giurisprudenza delle Sezioni Unite sul c.d. *overruling*, che, come è evidente, riguarda solo la materia processuale (cfr. anche S.U. n. 24413/2011), non quella procedimentale, nella quale, occorre precisare, va ascritta sistematicamente l'istanza di rimborso, oggetto del presente giudizio;

1.28. vieppiù, va evidenziato che le Sezioni Unite di questa Corte (cfr. sentenza n. 4135/2019) hanno chiarito come l'affidamento qualificato in un consolidato indirizzo interpretativo di norme processuali, come tale meritevole di tutela con il *prospective overruling*, è riconoscibile solo in presenza di stabili approdi interpretativi della S.C., eventualmente a Sezioni Unite, i quali soltanto assumono il valore di *communis opinio* tra gli operatori del diritto, se connotati dai caratteri di costanza e ripetizione, mentre la giurisprudenza di merito non può valere a giustificare il detto affidamento qualificato, atteso che alcune pronunce adottate in sede di merito non sono idonee ad integrare un <<diritto vivente>>;

1.28. nel caso in esame, questa Corte, con la citata pronuncia n. 1780/2011, non ha in alcun modo dato luogo ad un *overruling*, sicché difetta il presupposto necessario dell'esistenza di uno stabile orientamento della giurisprudenza di legittimità, nel senso della giurisdizione del giudice ordinario;

1.29. l'esigenza di tutela insita nel suddetto istituto non sussiste dunque in ogni caso in una situazione - qual è quella in esame - in cui la condotta processuale della parte, e cioè la sua scelta di non avanzare richiesta di rimborso, impugnando eventualmente il relativo diniego innanzi al Giudice tributario, è stata determinata non dall'adesione ad un orientamento interpretativo della Corte di cassazione, ma da una personale interpretazione della natura tributaria del versamento effettuato per l'acquisto dei contrassegni ex art. 181 bis L. n. 633/1941 (cfr. SU n. 4135/2019);

1.30. va conseguentemente disattesa anche la richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia circa la mancata sospensione del termine di decadenza o prescrizione, entro il quale proporre la domanda



di rimborso, nel periodo di vigenza dell'art. 6, comma 8, del D.P.C.M. n. 31/2009 cit. con dedotta violazione del principio di affidamento e del divieto di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività);

1.31. al riguardo vanno richiamati i principi illustrati da questa Corte, a Sezioni Unite, con la citata sentenza n. 13676/2014, secondo cui i termini di decadenza prendono avvio dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere e tale prerogativa, anche nel caso di versamento di un tributo in presenza di una norma impositiva incompatibile con il diritto comunitario, sussiste già dal giorno successivo al versamento in considerazione del potere di agire in giudizio di ogni contribuente per la sua restituzione, esponendo i propri sospetti di incompatibilità comunitaria della norma;

1.32. applicando tali principi al caso di norma regolamentare che, come affermato dal Consiglio di Stato nella sentenza n. 584/2012, era inidonea a disciplinare rapporti pregressi, sussisteva, dunque, la possibilità di instaurare tempestivamente una controversia, nel corso della quale far valere l'illegittimità dell'atto regolamentare anche attraverso la sua disapplicazione;

1.33. anche a voler ammettere la configurabilità di un affidamento incolpevole nella legittimità della norma regolamentare vigente, la tutela della posizione del soggetto che, in vigenza della norma che lo escludeva dal beneficio, è rimasto inerte fino all'intervento della sentenza che ha annullato l'atto amministrativo (o anche successivamente), così trovandosi in tutto o in parte decaduto dal diritto al rimborso, deve ritenersi, come precisato dalle SS.UU. nella sentenza citata, recessiva rispetto al principio della certezza delle situazioni giuridiche (tanto più cogente in materia di entrate tributarie), che riceverebbe un grave *vulnus*, in ragione della sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei rapporti tributari che ne deriverebbe;

2. sulla scorta di quanto sin qui illustrato, il ricorso va integralmente respinto;



3. le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese di questo giudizio che liquida in Euro 3.700,00 per compensi ed Euro 200,00 per esborsi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15% ed agli accessori di legge, se dovuti.

Ai sensi dell'art.13, comma 1-quater del d.p.r. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso per cassazione, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, tenutasi in modalità da remoto, della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, in data 28.4.2022.

Il Presidente
(Domenico Chindemi)

