

Civile Sent. Sez. 5 Num. 3595 Anno 2023

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: ANGARANO ROSANNA

Data pubblicazione: 06/02/2023

**IRPEF RIMBORSO
SILENZIO RIFIUTO**

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 37402/2019 R.G. proposto da:

DALLA ANDREA elettivamente domiciliata in Roma, Via Cicerone, 49, presso lo studio dell'Avv. Adriano Tortora e rappresentato e difeso dall'Avv. Danilo Buongiorno,

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12,

– controricorrente-ricorrente incidentale –

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. LOMBARDIA n. 3786/19, depositata il 03/10/2019;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 21 dicembre 2022 ex art. 23, comma 8-*bis*, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, dal Consigliere Rosanna Angarano; dato atto che il Sostituto Procuratore generale, Giuseppe Locatelli, ha chiesto dichiararsi inammissibile il ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. Andrea Dalla ricorre, con tre motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe con la quale la C.t.r. ha rigettato l'appello dal medesimo spiegato avverso la sentenza della C.t.p. di Varese che, a propria volta, aveva rigettato il ricorso del contribuente avverso il silenzio diniego formatosi sull'istanza con la quale aveva chiesto, a seguito di *voluntary disclosure*, il rimborso dell'Euroritenuta pagata all'estero.

2. L'Agenzia delle Entrate propone avverso la medesima sentenza ricorso incidentale condizionato.

3. Il contribuente presentava istanza di ammissione alla procedura di collaborazione volontaria ai sensi dell'art. 1 legge 15 dicembre 2014, n. 186. L'Ufficio trasmetteva la liquidazione delle somme, dovute senza considerare quanto già versato a titolo di Euroritenuta in forza della direttiva 2003/48/CE. Il contribuente, dopo aver versato l'importo richiesto, pari ad euro 147.226,00, chiedeva con istanza del 2 agosto 2017 la restituzione dell'Euroritenuta, operata dall'intermediario estero, pari ad euro 59.527,01; formatosi il silenzio rifiuto, ricorreva innanzi alla C.t.p. per ottenerne il rimborso.

4. La C.t.p. rigettava il ricorso e condannava il contribuente al pagamento delle spese di lite.

5. La C.t.r. confermava la sentenza, condannando il contribuente alle spese di lite. Riteneva, infatti, che il contribuente non avesse provato la sussistenza delle condizioni per il rimborso in quanto, pur affermando di aver subito la ritenuta, non aveva prodotto specifica

certificazione attestante i prelievi fiscali sui propri rapporti finanziari in ragione di anno. Riteneva, altresì, che il rimborso non fosse consentito in caso di collaborazione volontaria e di ravvedimento operoso.

6. Il ricorrente, in data 28 novembre 2022, ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente principale denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. la violazione dell'art. 10 d.lgs. 18 aprile 2005, n. 84 di recepimento della Direttiva 2003/48/CE, e dell'accordo bilaterale Italia-Svizzera.

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto che la richiesta di rimborso, avanzata successivamente alla definizione degli obblighi derivanti dalla conclusione della procedura di *voluntary disclosure*, non potesse trovare accoglimento in quanto la conclusione dell'accordo determinava «la cristallizzazione del rapporto tributario con preclusione pe entrambe le parti di revisionare le proprie posizioni giuridiche» e nella parte in cui ha escluso la violazione del divieto di doppia imposizione in quanto quest'ultimo presuppone che il contribuente sia «in regola con gli obblighi dichiarativi e non versi in situazione di evasione fiscale». Deduce che aveva accettato il conteggio dell'Agenzia «non volendo rischiare sanzioni e conseguenze»; che la preclusione al recupero dell'Euroritenuta era contraria agli accordi internazionali conto la doppia imposizione.

2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti «circa la documentazione prodotta in ordine alle somme versate nella procedura di *voluntary disclosure* e della euroritenuta».

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto che non emergesse la prova della sussistenza delle condizioni necessarie

per valutare il diritto al rimborso in quanto il ricorrente aveva omesso di produrre «specifica certificazione attestante i prelievi fiscali sui propri rapporti finanziari in ragione di anno». Assume, infatti, che era pacifico e che risultava chiaramente che aveva prodotto tutta la documentazione bancaria attinente all'Euroritenuta.

3. Con il terzo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in ordine alla compensazione delle spese; in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. la violazione dell'art. 92 cod. proc. civ. e dell'art. 15 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546.

Si duole della mancata compensazione delle spese, stante la novità della materia e la presenza di giurisprudenza contrastante.

4. Con l'unico motivo di ricorso incidentale, l'Ufficio denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la nullità della sentenza per motivazione omessa e/o apparente in violazione dell'art. 132 cod. proc. civ.

Assume che la C.t.r. ha ritenuto tempestiva l'istanza di rimborso presentata in data 02 agosto 2017, affermando che la medesima era stata proposta entro il termine biennale previsto dall'art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992 senza esplicitarne le ragioni e senza indicare il *dies a quo*.

5. Il primo motivo del ricorso principale è fondato.

La questione controversa è se esista o meno il diritto dei contribuenti al rimborso dell'Euroritenuta applicata sui redditi di capitale di fonte estera, emersi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*), e se l'omessa restituzione si risolva in una doppia imposizione.

5.1. Al fine di disciplinare l'emersione ed il rientro dei capitali illecitamente detenuti all'estero da soggetti fiscalmente residenti in Italia, l'art. 1 legge 15 dicembre 2014, n. 186, ha introdotto

nell'ordinamento interno la procedura di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*), mediante l'inserimento, degli artt. da 5-*quater* a 5-*septies* nel d.l. 28 giugno 1990, n. 167, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1990, n. 227. Più specificamente, per quanto di interesse nel presente giudizio, è stata riconosciuta ai soggetti residenti in Italia che detenevano, anche indirettamente o per interposta persona, attività e beni all'estero e che avevano omesso di rilevarli ai fini del monitoraggio fiscale, la possibilità di definire la propria posizione e di regolarizzare le violazioni commesse fino al 30 settembre 2014, presentando apposita richiesta nominativa di accesso alla procedura di collaborazione volontaria – entro il termine del 30 settembre 2015 prorogato al 30 novembre 2015 dall'art. 2 d.l. 30 settembre 2015, n. 153) – e versando, senza possibilità di compensazione, le dovute imposte e le sanzioni, rideterminate (queste ultime) in misura ridotta. Il pagamento del dovuto, nei termini previsti dalla procedura, comportava il risultato premiale consistente nelle significative attenuazioni delle sanzioni di natura amministrativa e, in presenza di determinate condizioni, dell'applicazione delle esimenti penali per alcuni reati tributari (articoli 2, 3, 4, 5, 10-*bis* e 10-*ter*, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), nonché per i reati di riciclaggio (art. 648-*bis*, cod. pen.), di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648-*ter*, cod. pen.), e di autoriciclaggio (art. 648-*ter* 1, cod. pen.).

In conseguenza dell'introduzione delle disposizioni di cui alla legge n. 186 del 2014, i contribuenti che avevano subito il prelievo a titolo di Euroritenuta potevano sanare, per le annualità dal 2010 al 2013, la mancata dichiarazione dei redditi prodotti all'estero, compresi i redditi assoggettati alla ritenuta operata dall'agente pagatore (nella specie, la banca svizzera).

5.2. L'Agenzia delle entrate – in sede di contraddittorio endoprocedimentale proprio della *voluntary disclosure* – ha affermato

che la liquidazione delle imposte dovute per il perfezionamento della procedura dovesse essere effettuata senza scomputare l'Euroritenuta per le annualità oggetto di emersione.

La posizione dell'Ufficio (espressa altresì, nelle circolari n. 9/E 5 marzo 2015 e n. 21/E 20 luglio 2017) si fonda sull'assunto che nel caso della *voluntary disclosure*, i rimedi alla doppia imposizione seguono il paradigma dell'esenzione e del credito d'imposta previsti dall'art.165 t.u.i.r. e, dunque, non sono compatibili con la stessa poiché il modello del credito d'imposta sarebbe ostacolato dal fatto che le imposte sostitutive e le ritenute assolate all'estero non risultano correlate a redditi esposti in una dichiarazione fiscale, come richiesto dall'art. 165, comma 8, t.u.i.r.

I contribuenti, tra cui il ricorrente, hanno aderito alle determinazioni del Fisco, nella consapevolezza di non avere ottenuto lo scomputo dell'Euroritenuta, come unica modalità per fruire dei benefici premiali previsti dalla procedura in discorso. Successivamente, tuttavia, ne hanno chiesto il rimborso.

5.3. Per evitare le doppie imposizioni sui redditi prodotti all'estero da soggetti residenti l'art. 165 t.u.i.r. riconosce il credito d'imposta qualora ricorrano congiuntamente tre condizioni: la produzione di un reddito all'estero, il concorso del reddito prodotto all'estero alla formazione del reddito complessivo in Italia ed, infine, il pagamento di imposte estere a titolo definitivo.

5.4. La normativa in tema di *voluntary disclosure* e la disciplina di cui all'art.165 t.u.i.r., vanno coordinate con la direttiva 2003/48/CE del 3 giugno 2003 (successivamente abrogata con effetto dal 1° gennaio 2016 dalla direttiva 2015/2060/UE) recepita in Italia dal d.lgs. 18 aprile 2005, n.84, che ha disciplinato l'Euroritenuta (a propria volta abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2016 dall'art. 28, comma 1, legge 7 luglio 2016, n. 122, ma le cui disposizioni continuano a norma del comma 6

del medesimo articolo, le disposizioni di cui al presente articolo, continuano ad applicarsi con riguardo alla ritenuta alla fonte applicata nel 2016 e negli anni precedenti).

Simmetricamente, ha operato l'Accordo tra la Comunità europea e la Confederazione svizzera del 26 ottobre 2004 (pubblicato in Gazzetta ufficiale dell'UE del 29/12/2004), che stabiliva misure equivalenti a quelle definite nella Direttiva 2003/48/CE del Consiglio in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi.

L'art.10 d.lgs. n.84 del 2015 allo scopo di eliminare la doppia imposizione che poteva derivare dall'applicazione della ritenuta alla fonte di cui all'articolo 11 direttiva 2003/48/CE, prevedeva che, se gli interessi percepiti dal beneficiario effettivo residente nel territorio dello Stato erano stati assoggettati alla suddetta ritenuta, era riconosciuto un credito d'imposta determinato ai sensi dell'articolo 165 t.u.i.r. Prevedeva, altresì, che se l'importo della ritenuta era superiore all'ammontare del credito d'imposta determinato ai sensi dell'articolo 165 cit., ovvero nel caso in cui quest'ultimo non fosse applicabile, il beneficiario effettivo potesse chiedere il rimborso, rispettivamente, dell'eccedenza o dell'intera ritenuta; in alternativa, prevedeva l'utilizzo della modalità di compensazione prevista dall'articolo 17 d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

5.5. Alla luce di tale normativa, deve ritenersi che, in caso di *voluntary disclosure*, escludere la possibilità della detrazione del credito di imposta per l'omessa indicazione del reddito estero nelle dichiarazioni presentate per ogni singolo anno di imposta, non comporti automaticamente la negazione del diritto al rimborso dell'euroritenuta.

5.5.1. La direttiva del 2003, in particolare con gli articoli 11 e 14, come risulta chiaro dalla piana lettura del 21° considerando, mira

all'armonizzazione fiscale, sia pure molto settoriale in tema d'imposte dirette, rendendo neutrali i passaggi trans-frontalieri di redditi.

Nella direttiva, inclusi i «considerando», non si coglie alcuna distinzione tra imposizione diretta ordinaria, sostitutiva o speciale; tanto si spiega con l'intento di armonizzare un settore, quello dell'emersione dei redditi trans-frontalieri, rispetto ad una imposizione diretta assai variegata tra i paesi UE. Ciò si estende anche ai paesi a fiscalità «preferenziale» come la Svizzera (24° considerando), a sua volta paese «accordista» con UE e Italia, senza che le relative fonti bilaterali facciano alcuna eccezione. Questo non consente l'introduzione «pretoria» di alcuna distinzione, attese le rigorose regole interpretative dettate dalla convenzione di Vienna sul diritto dei trattati. in particolare art. 31, §1. (cfr. Cass. 17/09/2019, n. 30347 2019/30347, Cass. 17/04/2019, n. 10706).

5.5.2. Se è vero che l'art.11 della direttiva riconosce il diritto al rimborso delle imposte assolte all'estero secondo la legislazione nazionale, il riferimento deve intendersi a regole procedurali interne, non discriminatorie e non eccessive, non potendo queste ultime escludere in tutto il diritto al rimborso, come a configurare una sanzione indiretta, non rispondente a principi di adeguatezza e proporzionalità. Dunque, il fatto che la dichiarazione *contra se* del contribuente avvenga nell'ambito di una procedura di collaborazione volontaria – prevista da una normativa speciale ed agevolativa, che consente di regolarizzare plurimi anni di imposta, usufruendo di un trattamento sanzionatorio più favorevole – non esclude a priori il rimborso della ritenuta pagata all'estero.

5.5.3. Il richiamo dell'art. 10 d.lgs. n.84 del 2005 va inteso come rivolto alle sole modalità di determinazione del credito d'imposta. Inoltre, lo stesso art.10, al secondo comma, consente al contribuente di presentare l'istanza di rimborso nel caso in cui l'importo della

ritenuta ecceda quella del credito d'imposta determinato ai sensi dell'art.165 t.u.i.r. oppure nei casi in cui tale ultimo articolo non risulti applicabile, all'evidente fine di consentire pienamente, oltre i limiti dell'art.165 t.u.i.r., il rimborso dell'Euroritenuta.

5.5.4. L'inderogabilità della direttiva del 2003 (*self-executing* nei suoi principi generali e comunque attuata nel diritto interno senza rilevanti differenze), degli Accordi e delle Convenzioni, che rivestono, in questa materia, un ruolo di specificità e quindi di prevalenza logico-giuridica sulle norme fiscali interne, trova conferma nell'art.75 d.P.R. n.600 del 1973, ove si prevede che «nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia» e nell'art.169 t.u.i.r., per il quale le disposizioni dello stesso testo unico «si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione».

5.5.5. La circostanza che la disciplina delle nuove *voluntary disclosure* faccia salvo lo scomputo di talune ritenute estere costituisce indice rivelatore della situazione di potenziale doppia imposizione pregiudizievole che viene a crearsi; né può dimenticarsi che lo stato estero, quale mero *adiectus solutionis causa*, trattiene una modesta quota delle ritenute quale aggio per la riscossione e ne riversa la maggior parte allo Stato italiano, beneficiario effettivo. Pertanto, le fonti comunitarie, convenzionali e attuative interne, impongono un'applicazione delle norme interne (art.165 t.u.i.r., e disciplina della collaborazione volontaria) comunitariamente e convenzionalmente orientata.

In applicazione del principio comunitario del divieto di doppia imposizione, la normativa richiamata consente il riconoscimento del diritto al rimborso dell'Euroritenuta pagata all'estero anche nel caso in cui, a seguito di autodenuncia spontanea del contribuente, lo stesso

reddito, inizialmente non dichiarato, venga sottoposto ad imposizione in Italia. Ciò è ancor più ragionevole, se si pensi che al contribuente, una volta presentata l'istanza introduttiva della procedura di collaborazione volontaria, non rimane che aderire incondizionatamente agli atti dell'Agenzia delle entrate come unica modalità per ottenere i benefici premiali in termini di riduzione delle sanzioni, previste dalla normativa in parola, in quanto l'attivazione del contraddittorio con l'amministrazione comporta l'impossibilità di usufruire della procedura agevolativa.

5.5.6. Non è convincente il parallelo, prospettato al fine di negare la possibilità del rimborso, tra la *voluntary disclosure* e l'accertamento con adesione, che sarebbe intangibile una volta perfezionatosi.

L'art.5-*quater*, comma 1, lett.b), d.l. n.167 del 1990 richiama l'art.5 d.lgs. n.218 del 1997; tale richiamo, tuttavia, ha la sola finalità di individuare la procedura attraverso cui gli uffici dell'amministrazione finanziaria gestiscono gli atti conseguenti alla collaborazione volontaria, senza che il legislatore abbia inteso ricondurre gli effetti di quest'ultima a quelli del d.lgs. n. 218 del 1997, attesa la profonda diversità dei due istituti (prima fra tutte il fatto che l'accertamento con adesione prevede una fase di contraddittorio e presuppone una verifica delle violazioni a carico del contribuente, elementi assenti nel caso della *voluntary disclosure*).

L'irretrattabilità, nel caso della *voluntary disclosure*, riguarda il contenuto della dichiarazione confessoria, cioè l'indicazione degli investimenti e delle le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, nei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, unitamente ai documenti ed elementi necessari alla ricostruzione dei redditi connessi; essa non preclude al dichiarante di richiedere il rimborso dell'Euroritenuta precedentemente versata, in conformità con quanto previsto dalla

normativa comunitaria in materia, così come attuata nell'ordinamento italiano dall'art.10 d.lgs. n.84 del 2005).

5.5.7. Significativo in tal senso appare il superamento, in tema di ravvedimento operoso, delle limitazioni previste dall'art.165 t.u.i.r. nella citata circolare n. 9/E del 5 marzo 2015, in cui la stessa Agenzia delle entrate ha sostenuto che il reddito oggetto di integrazione deve ritenersi dichiarato e, conseguentemente, al contribuente spetta la detrazione delle imposte pagate all'estero. In sostanza, ciò che rileva ai fini del riconoscimento del credito d'imposta è la circostanza che il contribuente abbia provveduto ad integrare la propria dichiarazione dei redditi per correggere errori od omissioni, mediante una successiva dichiarazione, il che è analogo a ciò che avviene con il meccanismo della *voluntary disclosure*.

5.6. Si deve conclusivamente ribadire il principio di diritto già espresso dalla Corte, secondo cui in tema di procedura di collaborazione volontaria (c.d. *voluntary disclosure*) in base all'art. 14 della Direttiva 2003/48/CE, e all'art. 9 dell'Accordo tra la CE e la Confederazione svizzera del 26 ottobre 2004, che vietano le doppie imposizioni, è riconosciuto al contribuente, il quale abbia definito la propria posizione fiscale mediante la *voluntary disclosure*, il diritto al rimborso dell'Euroritenuta operata dall'agente pagatore sui rendimenti delle attività finanziarie detenute all'estero ed oggetto di emersione. Le fonti comunitarie, convenzionali e attuative interne, per le quali lo Stato del beneficiario effettivo riconosce al contribuente un credito di imposta o il diritto al rimborso delle imposte assolte all'estero secondo la legislazione nazionale, pongono un limite esterno – garantendone un'applicazione comunitariamente e convenzionalmente orientata – alla disciplina nazionale della *voluntary disclosure*, e all'art. 165, commi 1 e 8, t.u.i.r., secondo cui il riconoscimento di una detrazione per le imposte pagate all'estero (per es., l'Euroritenuta) sui redditi ivi prodotti

è subordinato alla condizione che gli stessi redditi concorrano alla formazione del reddito complessivo dichiarato in Italia, ed invece la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata (Cass. 12/01/2023, nn. 804, 798, 753, 738 seguite da Cass. 13/01/2023, nn. 968, 975 e 977 e da Cass. 16/01/2023, nn. 1002).

6. Il secondo motivo è fondato.

6.1. Il ricorrente assume che la C.t.r., nell'escludere la prova della sussistenza delle condizioni del diritto al rimborso, mancando specifica certificazione attestante i prelievi fiscali, ha omesso di esaminare il fatto decisivo per il giudizio rappresentato dai pagamenti come risultanti dalla documentazione bancaria, versata in atti, relativa alle ritenute subite; documentazione nella quale risultavano rappresentate tutte le singole operazioni con specifica indicazione degli importi dell'Euroritenuta.

Il ricorrente, pertanto, lamenta che la C.t.r., se avesse esaminato le proprie difese e la documentazione prodotta, avrebbe constatato la sussistenza di tutti i requisiti per il rimborso; nel denunciare l'erronea valutazione della documentazione prodotta contesta, in definitiva, un errore di percezione sul contenuto oggettivo di una prova.

6.2. La Corte ha chiarito che se il ricorrente lamenta il travisamento delle risultanze processuali chiede di esaminare l'atto specificamente indicato perché si accerti che l'informazione probatoria riportata ed utilizzata dal giudice per fondare la decisione sia diversa ed inconciliabile con quella contenuta nell'atto e rappresentata nel ricorso o addirittura non esista nell'atto.

In questa ipotesi la Corte non è chiamata a valutare la prova, ma ad accertare l'esistenza di un dato probatorio non equivoco e insuscettibile di essere interpretato in modi diversi ed alternativi.

Il vizio di motivazione fondato sul travisamento della prova implica, non una valutazione dei fatti, ma una constatazione che l'informazione probatoria, utilizzata in sentenza, è contraddetta da uno specifico atto processuale (Cass. 16/06/2021, n. 16984, Cass. 21/01/2020, n. 1163, Cass. 05/11/2018, n. 28174).

In simile ipotesi l'informazione probatoria su un punto decisivo, acquisita e non valutata, mette in crisi irreversibile la struttura del percorso argomentativo del giudice di merito.

Il travisamento della prova così inteso, inoltre, esclude che si verta in ipotesi di c.d. «doppia conforme» quanto all'accertamento dei fatti, preclusivo del ricorso per cassazione ai sensi del novellato art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., giusta l'art. 348-ter ultimo comma cod. proc. civ. (Cass. 05/11/2018, n. 28174).

6.3. Dalla pronuncia impugnata è dato evincere che la C.t.r. ha ritenuto non provato il versamento dell'Euroritenuta. Detta circostanza ha evidentemente rilievo decisivo ai fini del giudizio.

Nella specie, il documento contenente il dato probatorio assunto dal ricorrente come decisivo al fine di rovesciare la decisione di merito è costituito dalla documentazione bancaria. Le informazioni probatorie veicolate dal suddetto documento, pur essendo capaci di condurre ad una decisione opposta rispetto a quella assunta, sono state trascurate dalla sentenza impugnata che, infatti, si limita ad affermare che non è stata prodotta «specifica certificazione attestante i prelievi fiscali».

7. L'unico motivo del ricorso incidentale è infondato.

La C.t.r. nella parte motiva ha precisato che il contribuente aveva aderito e concluso la procedura con i pagamenti richiesti in data 30 novembre 2016. Ha aggiunto che in data 2 agosto 2017 «entro il termine biennale previsto dall'art. 21 del d.lgs. 546/1992» aveva chiesto il rimborso.

Diversamente da quanto ritenuto dall'Ufficio, la sentenza impugnata indica la decorrenza del termine biennale ritenuto applicabile, emergendo in modo evidente dalla concatenazione delle due statuizioni, che il *dies a quo* è stato ancorato alla data in cui si erano conclusi i pagamenti. La ragione della ritenuta applicabilità del termine biennale risulta, inoltre, sufficientemente esplicitata attraverso il richiamo all'art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992.

8. In ragione dell'accoglimento del primo e del secondo motivo del ricorso principale resta assorbito il terzo motivo con il quale il ricorrente principale censura il capo della sentenza relativo alle spese.

9. La sentenza impugnata va dunque cassata in accoglimento del primo e del secondo motivo del ricorso principale, assorbito il terzo, e rigettato il ricorso incidentale, con rinvio per nuovo esame alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, che dovrà procedere a nuovo esame e pronunciarsi anche sulle spese del giudizio di legittimità.

10. Rilevato, per il ricorso incidentale, che è soccombente la parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato in quanto Amministrazione difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il secondo motivo del ricorso principale, assorbito il terzo e rigettato il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 21 dicembre 2022.