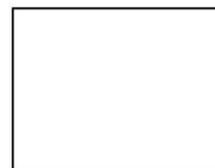


Civile Ord. Sez. 5 Num. 9340 Anno 2024

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: DELL'ORFANO ANTONELLA

Data pubblicazione: 08/04/2024



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

**ORDINANZA**

sul ricorso 23388-2017 proposto da:

**UNICREDIT S.p.A.**, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, presso lo studio dell'Avvocato GIUSEPPE PIERO SIVIGLIA, rappresentata e difesa dall'Avvocato SALVATORE SAMMARTINO giusta procura speciale allegata al ricorso

**-ricorrente-**

**contro**

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende *ope legis*

**-controricorrente-**

avverso la sentenza n. 92/3/2017 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE dell'UMBRIA, depositata l'1/3/2017;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 26/3/2024 dal Consigliere Relatore Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO;

**RILEVATO CHE**

Unicredit S.p.A. (di seguito la Società) propone ricorso, affidato ad unico motivo, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in sede di rinvio da Cass. n. 7247/2016, aveva accolto l'appello erariale avverso la sentenza n. 148/2010 emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Perugia in accoglimento del ricorso proposto avverso atto di diniego di rimborso della tassa sui contratti di borsa, di cui alla dichiarazione relativa alla tassa del 26 luglio 2005, con contestuale rinuncia alle autorizzazioni a corrispondere l'imposta in modo virtuale, a suo tempo rilasciate alla Banca, rilevando la tardività dell'istanza, essendo decorso il termine previsto dall'art. 37, comma 3, d.p.r. n. 642/1972 dal giorno del pagamento, effettuato dall'incorporata Banca dell'Umbria1462 s.p.a. con modello F23 in data 31 marzo 2005, per il che la richiesta andava presentata entro il 31 marzo 2008, mentre Unicredit S.p.A. aveva presentato ricorso sostenendo che il termine triennale decorreva dalla data della denuncia e non da quella del pagamento;

l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;

la ricorrente ha da ultimo depositato memoria difensiva;

**CONSIDERATO CHE**

1.1. con unico mezzo la Società denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione dell'art. 34 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, dell'art. 37 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 e degli artt. 2, comma 5, e 3, comma 2, DM 7 dicembre 1960 per avere la Commissione tributaria regionale dichiarato la decadenza della contribuente con riguardo all'istanza di rimborso della versata tassa sui contratti di borsa in quanto proposta oltre il termine di tre anni dalla data del pagamento;

1.2. la censura va accolta;

1.3. il testo dell'art. 1 del r.d. n. 3278 del 1923, nel testo applicabile *ratione temporis* (a seguito delle modifiche apportate dall'art. 9 del d.l. n. 417 del 1991, convertito in legge n. 66 del 1992, dall'art. 1 del d.l. n. 378 del 1992, convertito in legge n. 437 del 1992, e dall'art. 1 del d.lgs. n. 435 del 1997 - e prima dell'abrogazione disposta con l'art. 37, comma 4, del d.l. n. 248 del 2007, convertito in legge n. 31 del 2008 -), è il seguente: «I contratti di borsa sono soggetti ad una tassa speciale che si applica nei modi e nelle misure in seguito determinati. Nella denominazione dei contratti di borsa, agli effetti della tassa, si intendono compresi: a) i contratti, siano fatti in borsa o anche fuori borsa, tanto a contanti, quanto a termine, fermi, a premio o di riporto, ed ogni altro contratto conforme agli usi commerciali, di cui formino oggetto i titoli di debito dello Stato, delle province, dei comuni e di enti morali; le azioni ed obbligazioni di società, comprese le cartelle degli istituti di credito fondiario, e in generale qualunque titolo di analoga natura, sia nazionale, sia estero, siano o no quotati in borsa; b) le compravendite a termine di valori in moneta o verghe, siano fatte in borsa o anche fuori borsa; c) le compravendite, a termine, di derrate e merci, stipulate secondo gli usi di borsa, in borsa o anche fuori, purché in questo caso vi sia l'intervento di uno o più mediatori iscritti. Non sono comprese nella presente disposizione le operazioni di sconto di cambiali. La tassa si applica anche ai contratti a titolo oneroso, aventi per oggetto i titoli e i valori di cui alle lettere a) e b) del secondo comma, nonché le quote di partecipazione in società di ogni tipo, conclusi per atto pubblico o scrittura privata o comunque in altro modo non conforme agli usi di borsa, esclusi quelli soggetti ad imposta di registro in misura proporzionale e quelli riguardanti trasferimenti effettuati fra soggetti, società od enti, tra i quali esista un rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numeri 1 e 2, del codice civile, o fra società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi delle predette disposizioni, da un medesimo soggetto. Le quote di partecipazione in enti aventi per oggetto esclusivo

o principale l'esercizio di attività commerciali sono assimilate a quelle di partecipazione in società»;

1.4. la tassa sui contratti di borsa è, dunque, una tassa cosiddetta speciale, che si applica in sostituzione delle imposte di registro e di bollo dovute sui contratti di borsa, secondo quanto statuito dall'articolo 34 del d.P.R. n. 601/1973, che testualmente recita: «Per gli atti indicati nell'art. 7, ultimo comma, e nell'art.12, primo comma, del regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3278, e successive modificazioni, le imposte di bollo e registro sono comprese nelle tasse sui contratti di borsa»;

1.5. per quanto riguarda la tassa in parola, il sistema di pagamento si informa ai criteri regolanti l'imposta di bollo, tributo del quale quella può considerarsi surrogatoria (come affermato anche nella Risoluzione dell'Agenzia delle entrate 2 agosto 1994, prot. 290, citata dalla controricorrente), al che consegue che l'aver recepito il modo di pagamento in parola comporta anche l'applicazione delle norme relative al rimborso dell'eccedenza di imposta versata;

1.6. ciò posto, richiamando i principi di diritto già affermati da questa Corte in materia di imposta di bollo (ordinanza n. 21006/2022), che il Collegio condivide, applicabili anche al caso in esame, l'art. 15, co. 8 e 9, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, prevede che il contribuente può rinunciare all'autorizzazione al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale mediante la comunicazione di dichiarazione scritta all'amministrazione finanziaria e la presentazione della dichiarazione consuntiva per la liquidazione dell'imposta dovuta nel periodo compreso dal 1° gennaio al giorno di efficacia della rinuncia, provvedendo al versamento dell'imposta risultante dalla liquidazione definitiva nei venti giorni successivi alla notificazione della liquidazione;

1.7. l'art. 37, del citato decreto, rubricato «termini di decadenza - rimborsi» prevede, al primo comma, che «l'Amministrazione finanziaria può procedere all'accertamento delle violazioni alle norme del presente decreto entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno in cui è stata commessa la violazione»; al terzo comma stabilisce che «la restituzione delle imposte pagate in modo virtuale e delle relative sanzioni

amministrative deve essere richiesta entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento»;

1.8. nella vicenda in rassegna è pacifico che: la contribuente era stata originariamente autorizzata al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale; la disdetta dall'autorizzazione al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale era stata comunicata dalla contribuente all'Amministrazione finanziaria il 26 luglio 2005; la dichiarazione consuntiva per la chiusura dell'autorizzazione al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale era stata presentata dalla contribuente all'Amministrazione finanziaria in pari data, evidenziando l'ammontare complessivo dell'imposta versata in eccedenza nella misura di Euro 2.712,83; era stato dunque emanato dall'Amministrazione finanziaria l'avviso di liquidazione definitiva, riconoscendo un'eccedenza di imposta versata nella misura dianzi indicata; l'istanza di rimborso di tale eccedenza era stata presentata dalla contribuente all'Amministrazione finanziaria il 29 aprile 2008; il diniego di rimborso era stato comunicato dall'Amministrazione finanziaria alla contribuente il 9 dicembre 2009, adducendo la presentazione dell'istanza dopo oltre tre anni dal giorno del pagamento della tassa, effettuato in data 31 marzo 2005;

1. 6. ciò posto, la dichiarazione consuntiva non è equiparabile ad una vera e propria istanza di rimborso dell'imposta versata in eccedenza, dovendo richiamarsi sul punto la sentenza di questa Corte n. 1132/2013, secondo cui nella dichiarazione di cui si discute «...si delinea esclusivamente la base imponibile ai fini della successiva liquidazione del debito tributario, sicché non è possibile evincere da essa ... una manifestazione di volontà idonea a tenere luogo dell'istanza di rimborso» (così Cass. n. 1132/2016 cit.);

1.7. in effetti, alla luce del combinato disposto dei commi 5 e 9 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, la dichiarazione consuntiva per la chiusura dell'autorizzazione al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale assume un valore meramente ricognitivo dell'imposta dovuta e di quella versata secondo la liquidazione provvisoria del contribuente, spettando in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

via esclusiva all'amministrazione finanziaria la liquidazione definitiva del saldo (attivo o passivo) tra l'imposta dovuta e l'imposta versata;

1.8. ne consegue che l'eventuale credito del contribuente per l'eccedenza di imposta versata diventa certo, liquido ed esigibile soltanto dopo la liquidazione definitiva dell'Amministrazione finanziaria, dalla cui comunicazione il termine triennale di decadenza può cominciare a decorrere, mentre prima di tale momento il credito del contribuente non è liquido, né è esigibile, per cui non è concepibile la preventiva proposizione di un'istanza di rimborso;

1.9. applicando i suddetti principi al caso in esame, le condizioni di liquidità e di esigibilità del credito della contribuente sono coincise con la liquidazione definitiva predisposta dall'Amministrazione in data successiva al 26 luglio 2005, con la quale è stato riconosciuto il credito della Società per l'eccedenza di imposta versata;

1.10. a tale epoca si è, dunque, verificato il presupposto per la restituzione secondo il congegno operativo di liquidazione previsto dall'art. 15 del d.P.R. n. 642/1972, rendendo così possibile l'esercizio del diritto al rimborso nel predetto termine decadenziale di tre anni;

1.11. alla stregua di tali riflessioni, deve allora riconoscersi che nella specie tra la comunicazione del provvedimento di liquidazione (effettuata in data successiva al 26 luglio 2005, circostanza incontestata) e la presentazione dell'istanza di rimborso (29 aprile 2008) non è decorso un termine eccedente il triennio, con la conseguente mancata decadenza della contribuente dalla ripetibilità dell'eccedenza di imposta versata;

1.12. il Giudice d'appello non si è pertanto uniformato ai predetti principi, avendo ritenuto che l'istanza di rimborso era stata presentata dopo l'irreversibile maturazione della decadenza a decorrere dalla data di pagamento della tassa sui contratti di borsa;

2. quanto sin qui illustrato comporta l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza impugnata;

3. inoltre, non richiedendosi, per la risoluzione della controversia, alcun altro accertamento di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ex art.

384, primo comma, cod. proc. civ., con l'accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente;

5. considerata la mancanza di un consolidato orientamento di legittimità si ritiene opportuno compensare tra le parti le spese processuali delle fasi di merito e di legittimità

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso; cassa la decisione impugnata e decidendo nel merito accoglie l'originario ricorso della contribuente; compensa le spese di merito e di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, tenutasi in modalità da

Corte di Cassazione - copia non ufficiale