
I termini per richiedere i rimborsi d'imposta

di [Maurizio Villani](#)

Pubblicato il 27 Marzo 2015

il contribuente, quando chiede i rimborsi fiscali, deve rispettare tassativi termini, altrimenti perde il diritto al rimborso, anche se dovuto e legittimo: ecco una guida al corretto computo dei termini

Il contribuente, quando chiede i rimborsi fiscali, deve rispettare tassativi termini, altrimenti perde il diritto al rimborso, anche se dovuto e legittimo.

E', quindi, importante conoscere con esattezza il momento di decorrenza del termine per richiedere i rimborsi fiscali.

A tal proposito, è intervenuta la Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, che, con l'importante sentenza n. 13676 del 16 giugno 2014, ha stabilito i seguenti principi.

1. NORMATIVA

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 del contenzioso tributario e tale regime impedisce, in linea di principio, l'applicazione della disciplina prevista per l'indebito di diritto comune, come stabilito dalla **Corte di Cassazione, con sentenza n. 11456/2011**.

In particolare, le normative che interessano la questione sono:

- **l'art. 38 del DPR n. 602/1973**, 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"**;
- **l'art. 21, c. 2, del D.Lgs. n. 546/1992**, 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 della restituzione"**.

Di conseguenza, l'orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte di Cassazione 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.

2. ACCONTI

Nella particolare ipotesi dei rimborsi degli acconti, la Corte di Cassazione ha stabilito i seguenti principi.

1. 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 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.
2. Invece, 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 pagamento.
3. **A tal proposito, si citano le sentenze della Corte di Cassazione n. 56 del 2000, n. 4282, n. 7926 e n. 14145 del 2001, n. 21557 del 2005, n. 13478 del 2008, n. 4166 del 2014.**

3. CIRCOLARI

Il termine di decadenza della presentazione della domanda di rimborso non può mai farsi decorrere dalla data dell'emanazione di circolari o di risoluzioni ministeriali interpretative delle norme tributarie in senso favorevole al contribuente, non avendo detti atti natura normativa ed essendo quindi non idonei ad incidere sul rapporto tributario (**Cassazione n. 11020 del 1997, n. 813 del 2005, n. 23042 del 2012, n. 1577 del 2014**).

4. AGEVOLAZIONI FISCALI

In applicazione del citato art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, particolari deroghe sono state individuate 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 (**Cassazione n 7116 del 2013, n. 10312 del 2005, n. 24183 del 2006, n. 16328 del 2013**).

5. LEGGE SOPRAVVENUTA

Nel caso in cui una legge sopravvenuta introduce, 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, il relativo termine decorre da quel momento, come opportunamente stabilito dalla **Cassazione con la sentenza n. 3575 del 2010**.

6. CORTE COSTITUZIONALE

Quando la Corte Costituzionale dichiara incostituzionale una norma fiscale, da quel momento decorre il termine per il relativo rimborso, sempre che il giudizio sia ancora pendente e non sia intervenuta sentenza passata in giudicato.

La definitività si concretizza se l'atto fiscale non è impugnato nei tassativi termini previsti dalla legge o se la sentenza passa in giudicato per mancata impugnazione.

Infatti, l'accertamento della illegittimità costituzionale di una norma è riservato ad un organo diverso dall'autorità giurisdizionale, con la conseguenza che, quando la questione di incostituzionalità sia sollevata nel corso di un giudizio, esso deve essere sospeso fino a quando la questione non sia decisa (**art. 23 della Legge n. 87 dell'11 marzo 1953**).

7. OVERRULING

Il termine per richiedere il rimborso decorre dal momento in cui si verifica la particolare ipotesi di overruling, in cui devono ricorrere **cumulativamente** i seguenti presupposti:

- che si verta in materia di mutamento della giurisprudenza su di una regola del processo;
- che tale mutamento sia stato imprevedibile in ragione del carattere lungamente consolidato nel tempo del pregresso indirizzo, tale, cioè, da indurre la parte ad un ragionevole affidamento su di esso;

- che il suddetto overruling comporti un effetto preclusivo del diritto di azione o di difesa della parte.

Questi principi sono stati espressi dalla Corte di Cassazione, con le sentenze n. 28967 del 2011, n. 6801 e n. 13087 del 2012, n. 5962 e n. 20172 del 2013.

8. DIRETTIVA COMUNITARIA

Con riferimento al problema della decorrenza del termine decadenziale nel caso di ritardata trasposizione nell'ordinamento interno di una direttiva comunitaria, con contenuto incondizionato e preciso, la Corte di Cassazione, nell'individuare il dies a quo **nel giorno del pagamento**, ha avuto modo di affermare quanto segue.

1. Il principio posto dall'art. 2935 del codice civile, secondo cui la prescrizione “comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere” – il quale è da ritenersi applicabile 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” (**Cassazione n. 10231 del 1998, che richiama Cassazione n. 9151 del 1991**).
2. 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 sia sollevata la relativa questione; se subisce passivamente detto impedimento, non può sfuggire alla conseguenza che il rapporto venga ad esaurirsi.
3. 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 dell'illegittimità costituzionale di una norma è riservato ad un organo diverso dall'autorità giurisdizionale, 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 (in tal senso, **Cassazione n. 10231 del 1998, n. 7176 del 1999 e 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 (in tal senso, Cassazione n. 4670 e n. 13087 del 2012).

9. CORTE DI GIUSTIZIA

Nel caso di sentenze della Corte di Giustizia, l'orientamento prevalente e più antico della Corte di Cassazione è nel senso della decorrenza del termine **dalla data del pagamento**, a nulla rilevando che in quel momento non fosse stata dichiarata l'incompatibilità della norma interna con il diritto comunitario.

In tal senso, si segnalano le seguenti sentenze della Corte di Cassazione:

- **Sezioni Unite n. 13676 del 2014;**
- **Sezioni Unite n. 3458 del 1996;**
- **Sezione Sesta Civile n. 5014 del 2015;**
- **Sezione Tributaria n. 4670 e n. 13087 del 2012.**

In definitiva, secondo la Corte di Cassazione, non vi è spazio per introdurre temperamenti o eccezioni a principi ed esigenze fondamentali dell'ordinamento, quali quelli coinvolti nella fattispecie, consolidati nella giurisprudenza della stessa Corte di Cassazione, della Corte Costituzionale e della Corte di Giustizia UE.

Ultimamente, la Corte di Cassazione, Sesta Sezione Civile, con la sentenza n. 5014 del 12 marzo 2015, ha stabilito il principio che non si può correlare il presupposto per la restituzione, idoneo a far decorrere il termine biennale, alla pronuncia della sentenza della Corte di Giustizia.

Ciò in applicazione del principio di chiara portata espansiva, fissato dalla **Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 13676 del 16 giugno 2014**, secondo cui allorchè un'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione Europea, i principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di overruling non sono invocabili per giustificare la decorrenza del termine decadenziale del diritto al rimborso dalla data della pronuncia della Corte di Giustizia o, ancor dopo, dalla data di emanazione del provvedimento normativo che ad essa abbia dato attuazione, piuttosto che da quella in cui venne effettuato il versamento, dovendosi ritenere prevalente una 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.

E' sufficiente osservare, in linea generale, che nel caso di pronuncia che dichiara la contrarietà di una norma nazionale al diritto comunitario non si è in presenza di un "mutamento della giurisprudenza".

Con riferimento alla questione in esame e con argomento ancor più decisivo, va rilevato che la sentenza della Corte di Giustizia non interviene su norme di carattere processuali ma neanche sulle disposizioni relative ai termini di prescrizione e di decadenza per l'esercizio del diritto alla ripetizione dell'indebito

tributario., bensì, di solito, interviene con effetto ampliativo su norme tributarie che riducono illegittimamente la portata di un beneficio fiscale.

L) CONCLUSIONI

In definitiva, secondo la costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, deve ribadirsi 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 spirale 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 ed 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.

Oltretutto, pur prescindendo dal fatto che si verte in una materia non processuale ed anche a voler ammettere la configurabilità di un affidamento incolpevole nella legittimità (nel caso, comunitario) della norma vigente, la tutela di una tale situazione deve ritenersi recessiva rispetto al principio della certezza delle situazioni giuridiche , soprattutto in materia di entrate tributarie, che riceverebbe un grave vulnus, in ragione della sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei rapporti tributari che ne deriverebbe.

In definitiva, spetta al solo legislatore, in casi come quello in esame delle pronunce comunitarie così come in quello del sopravvenire di una legge retroattiva, la valutazione discrezionale, nel rispetto dei principi costituzionali coinvolti, in ordine all'eventuale introduzione di norme che prevedano termini e modalità di "riapertura" di rapporti esauriti.

25 marzo 2015

Avv. Maurizio Villani