

# Il commercialista telematico

## LA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE QUALE TERMINE DI DECORRENZA DELLA PRESCRIZIONE DECENNALE PER IL RIMBORSO

(a cura Dott. Angelo Buscema)

Con ordinanza n. 5066 del 6 febbraio 2004 (dep. l'11 marzo 2004) la Corte di Cassazione sez. tributaria ha segnalato al Primo Presidente l'opportunità di sottoporre alle Sezioni Unite la questione relativa al giorno da cui inizia a decorrere la prescrizione del diritto del contribuente a ricevere il rimborso delle somme richieste con la denuncia dei redditi: se tale giorno coincida con la data di presentazione della denuncia (e quindi della domanda) o se il termine decennale inizi a decorrere solo dopo che il credito si sia "consolidato" o a seguito riconoscimento esplicito da parte della Amministrazione o perché l'Amministrazione non abbia provveduto a rettificare la denuncia dei redditi entro il termine di cui all'art. 36-bis del 600/1973 (1).

Le sezioni unite della Corte di Cassazione con sent. N. 2687 del 7 dicembre 2006 (dep. il 7 febbraio 2007), chiamate a dirimere il predetto contrasto giurisprudenziale, hanno statuito che, *"Il termine entro cui l'Amministrazione deve (in base all'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) procedere ai rimborsi eventualmente spettanti al contribuente, è meramente acceleratorio nei confronti dell'Amministrazione stessa e non impone al contribuente di attendere la scadenza del termine per promuovere azione giudiziaria a tutela dei suoi diritti (di conseguenza la prescrizione decennale del diritto del contribuente inizia a decorrere con la presentazione della dichiarazione dei redditi in cui è chiesto il rimborso).*

In particolare l'iter logico giuridico adottato da tale pronuncia si è così sviluppato: *Nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1984, presentata nell'aprile 1985 e mai rettificata dall'Amministrazione finanziaria, la B.M. S.p.a. successivamente incorporata dalla B. di R. S.p.a., indicava un credito d'imposta di lire 44.503.000, derivante dall'eccedenza di ritenute rispetto all'Irpeg dovuta. Con istanza del 26 giugno 1995 la contribuente avanzava all'ufficio finanziario domanda diretta al soddisfacimento di quel credito, impugnando quindi davanti al*

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

# Il commercialista telematico

giudice tributario il silenzio-rifiuto. La domanda, accolta in primo grado, era rigettata dalla Commissione tributaria regionale di Potenza con sentenza n. 226/01 del 12 novembre 2001 ritenendo le ragioni vantate dalla società, da un lato educate perchè non fatte valere nel termine di decadenza previsto dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e, dall'altro, estinte per prescrizione in quanto azionate quando si era già consumato il termine decennale di cui all'art. 2946 del codice civile. Ricorre per cassazione la B. di R. S.p.a. deducendo un unico articolato motivo sostenendo, per un verso, che debba essere esclusa l'applicabilità alla fattispecie dell'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, e, per l'altro, l'erroneità della statuizione in ordine alla prescrizione del credito, avendo ommesso il giudice di merito di considerare che, in casi come quello in esame, il termine fissato dall'art. 2946 del codice civile decorre non già dalla data di presentazione della dichiarazione, ma soltanto dal momento della scadenza del termine assegnato dall'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, agli uffici finanziari per il controllo formale e la correlata, eventuale, rettifica della dichiarazione stessa. All'esito dell'udienza del 6 febbraio 2004, la Sezione tributaria di questa Corte, con ordinanza dell'11 marzo 2004, n. 5066, ha rimesso gli atti al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni unite, denunciando un contrasto di giurisprudenza sul momento di decorrenza del termine di prescrizione di cui all'art. 2946 del codice civile. Il Primo Presidente rimetteva la controversia alle Sezioni Unite e, dopo alcuni rinvii, era presa a decisione all'udienza del 7 dicembre 2006. **Motivi della decisione - Il Collegio ritiene, in primo luogo, di dover ribadire l'orientamento di questa Corte secondo cui l'esposizione di un credito d'imposta nella denuncia dei redditi costituisce istanza di rimborso, che soddisfa la condizione posta dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 per evitare la decadenza del credito. Si può ricordare ex pluribus la sentenza della Sezione tributaria 27 marzo 2006, n. 6940, secondo cui, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non trova applicazione, ai fini del rimborso del relativo importo, il termine di decadenza previsto dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ma l'ordinario termine di prescrizione decennale, non occorrendo la presentazione di un'apposita istanza, in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi**

# Il commercialista telematico

*effettuati dal contribuente, è posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria (per un caso analogo cfr. Cass. 1° febbraio 2005, n. 1967). L'accoglimento del motivo di ricorso richiederebbe, per altro, l'affermazione da parte di questa Corte dell'ulteriore principio secondo cui il contribuente che esponga nella denuncia dei redditi un proprio credito d'imposta, sollecitandone così il rimborso, non potrebbe esercitare il proprio diritto fino alla scadenza del termine entro cui la legge fa obbligo allo Stato di procedere al rimborso stesso. Troverebbe di conseguenza applicazione l'art. 2935 del codice civile secondo cui "la prescrizione comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere".*

*Si sarebbe di fronte ad un termine dilatorio e di privilegio dell'Amministrazione, che nella presente controversia determinerebbe, per altro, un vantaggio per il contribuente. Ogni credito o debito tributario è, infatti, per natura sua liquido, essendo determinato nel suo ammontare senza alcun margine di discrezionalità amministrativa e giudiziaria; e la sospensione del suo esercizio per un tempo che nel corso degli anni è stato modificato più volte dal legislatore, ma è stato sempre superiore ad un anno solare, porrebbe l'Amministrazione in posizione di vantaggio rispetto a qualsivoglia altro debitore. La norma verrebbe dunque ad incidere sull'applicazione dell'art. 24 della Costituzione ponendo un limite all'esercizio giudiziale di un diritto. Simili vincoli non sono di per sé e sempre in contrasto con il dettato costituzionale. Non sembra cioè che la Costituzione inibisca al legislatore di sottoporre l'esercizio del diritto di difesa a limiti temporali e modalità che tutelino interessi di rilevanza costituzionale anche solo sotto il profilo delle ragionevoli esigenze di funzionalità. E la verifica della sussistenza di questi interessi compete alla Corte Costituzionale, cui deve essere devoluto il giudizio sui dubbi "non manifestamente infondati" che il giudice possa nutrire. Questa delibazione non appare però necessaria dal momento che la norma deve, ad avviso del Collegio, essere interpretata alla luce della citata disposizione costituzionale che impone di considerare i limiti al libero esercizio della difesa giudiziaria quali misure eccezionali (cfr. la sentenza di questa Corte n. 24485 del 17 novembre 2006) che richiedono una specifica indicazione nella legge (come accade nell'art. 60 del D.P.R. n. 602/1973). È dunque doveroso un attento esame dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 (introdotto dall'art. 2 del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920) e*

# Il commercialista telematico

*che nel regolare il controllo cosiddetto formale o cartolare sulle dichiarazioni dei redditi impone agli uffici finanziari di procedere (oltre che alla liquidazione delle somme dovute) ai rimborsi eventualmente spettanti al contribuente. Il testo originario della norma non poneva alcun termine a siffatta attività di controllo (o di esecuzione); e in simile situazione era certo impossibile ipotizzare che si imponesse al contribuente di attendere sine die l'adempimento degli uffici. L'osservazione non è priva di rilievo anche ai fini della valutazione.*

*dei successivi interventi legislativi. Appare cioè logico supporre - in assenza di puntuali indicazioni testuali contrarie - che il legislatore quando è intervenuto con il D.P.R. 27 settembre 1979, n. 506, e ha stabilito che l'attività di controllo debba compiersi entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione [della dichiarazione] abbia inteso porre un limite temporale (o forse piuttosto una sollecitazione come vuole l'art. 28 della l. n. 449/1997) all'esercizio da parte della Amministrazione dei suoi poteri e non abbia inteso anche istituire un limite all'esercizio dei diritti del contribuente. E la situazione non sia mutata a seguito delle svariate disposizioni che hanno modificato l'ampiezza del suindicato termine. Simile valutazione è suffragata dal tenore della legge che parla di un obbligo per gli uffici di "procedere" entro un tempo indicato alle attività di loro competenza e considera il contribuente solo nella veste di destinatario dell'attività stessa e non come destinatario di limitazioni od oneri. Ritiene infine il Collegio che non incida sulla presente vicenda l'art. 2, comma 58, della l. 24 dicembre 2003, n. 350, legge Finanziaria 2004, il quale stabilisce che "nel quadro delle iniziative volte a definire le pendenze con i contribuenti, e di rimborso delle imposte, l'Agenzia delle Entrate provvede all'erogazione delle eccedenze di Irpef e Irpeg dovute in base alle dichiarazioni dei redditi presentate fino al 30 giugno 1997, senza far valere l'eventuale prescrizione del diritto dei contribuenti". Ciò in quanto la disposizione non modifica i termini di prescrizione ordinaria, ma si limita a invitare l'Amministrazione a non "far valere" tale prescrizione. Dunque il giudice non deve procedere ad una diretta applicazione della norma, spettando all'Amministrazione non proporre in giudizio l'eccezione di prescrizione (forse anche abbandonarla in caso di controversia già in atto). Appare opportuno procedere a compensazione delle spese, posto che la pronuncia*

# Il commercialista telematico

*risolve un contrasto giurisprudenziale.P.Q.M. - la Corte rigetta il ricorso, compensa le spese del presente grado di giudizio.*

## Conclusioni

L'esposizione di un credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi costituisce istanza di rimborso. Peraltro, il termine di prescrizione decennale per ottenere la restituzione decorre dalla data di presentazione della dichiarazione e non dallo scadere del termine previsto dall'articolo 36-bis del dpr n. 600/73, che impone al fisco non solo di liquidare le imposte dovute ma anche di rimborsare le somme spettanti al contribuente. Tale assunto trova conforto nel fatto che non esiste alcun condizionamento del contribuente nel chiedere il rimborso, al di là dei compiti che l'art. 36 bis citato assegna al fisco e che devono essere svolti entro un dato termine. D'altra parte, la prescrizione per il credito d'imposta decorre dalla data in cui può essere fatto valere e cioè dal momento in cui è esposto nella dichiarazione (2).

## Note

1) *vd. Angelo Buscema, rimborsi di crediti prescritti dopo dieci anni in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com) marzo 2007;*

2) *L'atto con cui l'Amministrazione invita il contribuente, che abbia presentato istanza di rimborso di determinate imposte, a produrre documentazione non costituisce, ai sensi dell'art. 2944 del codice civile, atto di riconoscimento del debito incompatibile con la volontà di disconoscere il credito fatto valere; quindi tale invito non interrompe il decorso della prescrizione (Sent. n. 10342 del 24 gennaio 2003 dep. il 1° luglio 2003 della Corte Cass. sez. tributaria; Cassazione Sezione Tributaria, sentenza n. 12067 dell'01/07/2004).*

Angelo Buscema

Maggio 2007