

## **VADEMECUM DELLA DECADENZA DAL RIMBORSO**

a cura Angelo Buscema

### **Regime speciale**

In materia tributaria vige il principio secondo il quale l'istanza di rimborso delle imposte deve essere presentata nel termine decadenziale previsto dalle singole leggi d'imposta o, in mancanza, secondo la norma generale di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, che quindi impediscono l'applicazione delle disposizioni civilistiche dell'indebito ovvero la prescrizione ordinaria decennale di cui all'articolo 2946 (sentenza n. 28684 del 3 dicembre 2008 della Corte di cassazione).

Secondo principio giurisprudenziale consolidato del giudice di legittimità nell'ordinamento tributario vige, per la ripetizione del pagamento indebito, un regime speciale basato sull'istanza di parte, da presentare a pena di decadenza, nel termine previsto dalle singole leggi d'imposta (in specie, per i rimborsi di versamenti diretti attinenti alle imposte sui redditi, dall'art. 38 D.P.R. 29-9-1973, n. 602) o, comunque, in difetto, delle norme sul contenzioso tributario (art. 16, co. 6, D.P.R. 26-10-1972, n. 636 e, ora, artt. 19, co.1, lett. g., e 21, co. 2, D.Lgs. 31-12-1992, n. 546), regime che impedisce, in linea di principio l'applicazione della disciplina prevista per l'indebito di diritto comune.

Il contribuente che intende azionare il proprio diritto al rimborso ha l'onere di presentare all'ufficio l'apposita domanda amministrativa di rimborso dei tributi versati e non dovuti, secondo le forme e i termini stabiliti dalle singole leggi d'imposta, a parte i casi in cui si prescinde dalla domanda perché è previsto in via eccezionale il rimborso d'ufficio (articolo 68, comma 2, del dlgs 546/92; articolo 41, comma 2 e 36 bis del dpr n. 600/73).

### **Termine residuale**

A tal proposito, l'articolo 21 del dlgs n. 546/92 prevede un termine generale di due anni dal pagamento ovvero se posteriore dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione (vd. Cassazione sez. v sentenza n. 07116 del 9/05/2003) per presentare istanza di restituzione dell'indebito all'ufficio e determinare la formazione del silenzio-rifiuto. Il termine ha carattere residuale (vd. Cassazione sentenza n. 03662 del 24/02/2004); esso infatti opera in assenza di disposizioni specifiche (si pensi all'articolo 37 del dpr n. 602/73 per il rimborso

di ritenute dirette; si pensi all'articolo 38 del dpr n. 602/73 per il rimborso dei versamenti diretti; si pensi all'articolo 77 del dpr n. 131 /86 per l'imposta di registro; si pensi all'articolo 42 del dlgs 346/90 per l'imposta sulle successioni e donazioni; si pensi all'articolo 19 del dpr n. 643/72 per l'invim; si pensi all'articolo 17 del dlgs n. 347/90 per le imposte ipotecarie e catastali ; si pensi all'articolo 37 del dpr n. 642/72 per le imposte di bollo pagate in modo virtuale).

Se dunque le singole leggi d'imposta prevedono termini diversi, superiori o inferiori, queste prevalgono sul termine generale di due anni dal pagamento. Giova precisare, infine, che secondo la sentenza n. 16477 del 20/08/2004 della Corte di Cassazione in tema di IVA, alla domanda di rimborso o restituzione del credito maturato dal contribuente si applica, in mancanza di una disciplina specifica posta dalla legislazione speciale in materia, la norma generale residuale di cui all'art. 16 d.p.r. n. 636 del 1972 (ora art. 21, comma 2, d. lgs. n. 546 del 1992), prevedente un termine biennale di decadenza per la presentazione dell'istanza, che non esclude tuttavia, una volta maturato il silenzio rifiuto, la decorrenza del termine decennale di prescrizione ex art. 2946 cod. civ.

### **Costituzionalità del termine di decadenza**

Non è contraria ai principi costituzionali la disposizione contenuta nell'articolo 38 del Dpr n. 602/1973 che, prima delle modifiche apportate dalla legge n. 388/2000, assegnava al contribuente il termine di decadenza di diciotto mesi (vigente fino al 31 dicembre 2000) per richiedere il rimborso di imposte non dovute. E' questa la principale precisazione contenuta nella sentenza n. 18279 del 10 settembre 2004, con cui i giudici della Corte suprema di cassazione si sono pronunciati sulla manifesta infondatezza della questione di illegittimità costituzionale per quanto concerne il termine di decadenza per l'istanza di rimborso di imposte versate o trattenute indebitamente.

La Corte costituzionale, con ordinanza n. 430/2000, si era già pronunciata sulla manifesta infondatezza della questione di illegittimità costituzionale dell'articolo 38 del Dpr n. 602/1973, nella parte in cui pone un termine di decadenza ai fini della richiesta di rimborso di ritenute alla fonte operate in maniera indebita e ne sancisce la decorrenza del termine dal versamento eseguito dal sostituto di imposta.

Secondo i giudici della Corte costituzionale, infatti, il diritto di difesa non risulta "menomato, stante la congruità del termine previsto; in particolare, è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 38 del Dpr n. 602/73 nella parte in cui assegna al contribuente il termine di decadenza di diciotto mesi per la presentazione dell'istanza di rimborso a fronte di termini ben più ampi concessi al fisco per la riscossione dei tributi, con

riferimento sia all'articolo 3 della Costituzione (perché nel rapporto giuridico d'imposta l'ente impositore e il contribuente non si trovano su un piano di parità, essendo titolari di situazioni ontologicamente diverse, sicché la previsione di termini diversi per la riscossione delle imposte e per la richiesta di rimborso delle stesse non viola il principio d'uguaglianza, sia all'articolo 24 della Costituzione (trattandosi di termine di natura sostanziale e non processuale, mentre il diritto alla difesa attiene al momento della tutela del cittadino in sede giudiziale), sia all'articolo 53 della Costituzione (in quanto il principio di capacità contributiva attiene al momento impositivo, e in tanto può trovare utile verifica giudiziale in quanto il rapporto sia in essere e non invece ormai definito per mancata tempestiva attivazione dei rimedi previsti dalla legge).

### ***Decorrenza termine di decadenza***

Il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, decorre dal versamento del saldo soltanto nel caso in cui il relativo diritto derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti rispetto all'ammontare del tributo che risulti in quel momento complessivamente dovuto, oppure rispetto ad una successiva determinazione in via definitiva dell'an o del quantum dell'obbligazione fiscale, mentre decorre dal giorno dei singoli versamenti nel caso in cui questi, già all'atto della loro effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, poiché in questo caso l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso sussistono sin dal momento della corresponsione degli acconti (Cassazione n. 359/09; Cass. 23 febbraio 2007 n. 4251; Cass. 30 gennaio 2007 n. 1918; Cass. 17 marzo 2006 n. 5978; Cass. 21 febbraio 2005 n. 3412; Cass. 20 gennaio 2005 n. 1198; Cass. 20 giugno 2003 n. 9885; Cass. 5 agosto 2002 n. 11682; Cass. 29 novembre 2000 n. 15314; Cass. 7 luglio 2000 n. 9156; Cass. 5 gennaio 2000 n. 56).

In particolare, detto termine 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 versamento (Cass. 5 gennaio 2000 n. 56, cit.).

## **48 mesi per la decadenza solo se il vecchio termine è ancora pendente**

La modifica da diciotto a quarantotto mesi del termine entro cui è possibile presentare istanza per il rimborso delle imposte sui redditi pagate e non dovute, disposta dall'articolo 1 della legge n. 133/99, decorre dal 18 maggio 1999, data di entrata in vigore della legge. La disposizione, tuttavia, non esplica alcun effetto nelle situazioni in cui, alla predetta data, risultava già decorso il più breve termine di decadenza stabilito precedentemente. Tale assunto, in tema di disciplina intertemporale della sopraindicata disposizione, con la quale è stato elevato a quarantotto mesi il termine decadenziale - previsto dall'articolo 38, primo comma, del Dpr n. 602/73 - entro cui il soggetto può presentare istanza di rimborso, è stato precisato dalla Corte di cassazione, sezione V, con la sentenza n. 3085 del 16 febbraio 2005.

Per il giudice di legittimità, la modifica in esame non può spiegare effetto in relazione ai versamenti per i quali alla predetta data si era già compiuta la decadenza di diciotto mesi, in quanto la norma modificativa non ha previsto alcuna remissione in termini e non vi sono altre disposizioni che consentano di applicarla retroattivamente. La circostanza dell'avvenuta presentazione dell'istanza di rimborso successivamente all'entrata in vigore della nuova norma non vale, di per sé sola, a far ritenere applicabile a essa la più favorevole disciplina introdotta dall'articolo 1 della legge n. 133/99.

Non potendosi questa applicare ai rapporti ormai definitivi e dovendosi considerare tali quelli in cui al versamento diretto dell'imposta da parte del contribuente non abbia fatto seguito la presentazione di rimborso nel termine previsto nella sua originaria formulazione e quel termine sia maturato prima dell'entrata in vigore della modifica approvata dal legislatore, il termine va ritenuto improrogabile. Infatti, il principio *tempus regit actum* proprio del diritto processuale non può trovare applicazione per la fattispecie dell'istanza di rimborso, per la natura amministrativa del procedimento tributario che è caratterizzato da preclusioni e decadenze, che non possono essere superabili da norme sopravvenute. E tanto, quanto meno, in assenza di una espressa previsione in tal senso (Cassazione, sentenza n. 12808 del 27/09/2000).

In definitiva, va disatteso l'assunto del contribuente secondo cui, trattandosi di norma meramente procedimentale, a decorrere dal 18 maggio 1999, l'articolo 1 della legge n. 133/99 era venuto a disciplinare l'iter di rimborso di tutte le posizioni giuridiche sostanziali di credito verso l'Amministrazione, anche se le stesse erano insorte prima di quella data; in particolare, per la suprema Corte non è sostenibile che a tutte le istanze di rimborso presentate dopo il 18 maggio 1999 si applicava il nuovo termine di 48 mesi e le istanze

dovevano considerarsi tempestive se la data di insorgere del correlato diritto al rimborso non risaliva a più di 48 mesi prima.

Discorso diverso, invece, va fatto per i versamenti indebiti per i quali al 18 maggio 1999 non era ancora trascorso il termine di 18 mesi; tali versamenti, seppure eseguiti in vigenza della normativa precedente, risultano attratti nella nuova disciplina, in quanto la modifica dell'articolo 38, innestandosi, in buona sostanza, su un rapporto non ancora esaurito, ha l'effetto di sostituire all'originario termine di 18 mesi quello nuovo di 48, da computarsi sempre dalla data del versamento.

Non è privo di pregio evidenziare che ormai è *ius recptum* quanto segue:

- in tema di rimborso di versamenti diretti di imposte sui redditi, il più ampio termine di decadenza di 48 mesi, introdotto con l'articolo 1 della legge n. 133/99, può trovare applicazione, in conformità ai principi generali circa l'efficacia delle leggi nel tempo, solo nel caso in cui, all'entrata in vigore della novella, e cioè alla data del 18 maggio 1999, fosse ancora pendente il termine di diciotto mesi fissato dalla originaria formula dell'articolo 38 del Dpr n. 602/73, e non fosse quindi da considerare esaurito il rapporto fra il contribuente, che fa valere il diritto al rimborso e l'Amministrazione finanziaria (Cassazione, sezione V, sentenza n. 20978 del 29/10/2004)
- il processo tributario, pur comportando un giudizio su rapporti, può essere instaurato soltanto mediante impugnazione di specifici atti o rifiuto degli stessi, con conseguente formazione di preclusioni in forza dell'omesso esercizio nel termine di decadenza del diritto di impugnazione sicché devono considerarsi rapporti irretrattabilmente conclusi quelli in cui, in caso di versamento diretto, non sia stata presentata istanza di rimborso nel termine previsto dall'articolo 38, comma 1, del Dpr n. 602/73 (Cassazione, sezione V, sentenza n. 06254 del 29/03/04).

Il contribuente che abbia fatto istanza per il rimborso delle imposte è ammesso a fruire del più ampio termine di decadenza per la presentazione della relativa richiesta di quarantotto mesi dalla data del versamento purché l'originario termine di diciotto mesi previsto dall'articolo 38 del Dpr n. 602/1973 non sia già decorso. All'esito del definitivo esaurimento del rapporto giuridico d'imposta non può trovare applicazione la novella di cui all'articolo 1 della legge n. 133/1999, non rilevando neppure la pendenza di una controversia avente ad oggetto la tempestività di detta istanza di rimborso (Cassazione sentenza n. 25610 del 18 settembre 2008 depositata il 22 ottobre 2008). In tema di imposte dirette, la proponibilità dell'azione per il rimborso del credito d'imposta è regolata, in conformità ai principi generali in tema di efficacia delle leggi nel tempo, dalla norma sulla decadenza vigente alla data in cui fu presentata la domanda di rimborso, o da quella entrata in vigore durante il decorso del termine originario.

Ne consegue che la L. 13 maggio 1999, n. 133, art. 1, comma 5, che amplifica il termine di decadenza già stabilito per la domanda di rimborso, entrata in vigore allorché il termine originario (come nel caso di specie) era già spirato, non vale a prolungarlo, così da evitare la decadenza, non essendo dotata, espressamente o implicitamente, di efficacia retroattiva" (Sent. n. 8315 del 7 aprile 2009 della Corte Cass., Sez. tributaria; Cassazione civile, sez. trib., 30 gennaio 2007, n. 1918).

### **Istanza di rimborso presentata ad un ufficio incompetente**

L'istanza di rimborso presentata ad un ufficio dell'amministrazione finanziaria, ancorché incompetente funzionalmente o territorialmente a provvedere sulla medesima, è atto idoneo ad impedire la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38; inoltre, l'attività del contribuente è suscettibile di conseguire la formazione del silenzio-rifiuto impugnabile avanti la giurisdizione tributaria.

L'opinione elaborata dalla giurisprudenza di legittimità in relazione all'esclusione di effetti giuridici dell'istanza di rimborso presentata ad ufficio dell'Amministrazione finanziaria incompetente devono essere rivisitati in ossequio al principio di leale collaborazione sancito dall'art. 10, L. n. 212/2000, dovendosi ritenere l'ufficio ricevente comunque tenuto a trasmettere la richiesta così formulata all'ufficio competente e l'attività del contribuente non ulteriormente insuscettibile di conseguire la formazione del silenzio-rifiuto impugnabile avanti la giurisdizione tributaria (*sentenza n. 4773 del 27 febbraio 2009 della Corte Cass*).

### **Per il termine di decadenza con scadenza in giorno festivo è applicabile la proroga ex articolo 2963 terzo comma del c.c.**

L'art. 2963, terzo comma, del codice civile, secondo il quale "se il termine scade in giorno festivo, è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo", configura un principio generale applicabile, in assenza di diversa previsione, anche in materia di decadenza ed in relazione alla materia tributaria, atteso che l'art. 2964 del codice civile dichiara inapplicabili alla decadenza soltanto le norme relative alla interruzione ed alla sospensione della prescrizione e che le norme disponenti decadenze devono essere interpretate in senso favorevole al soggetto onerato e, quindi, secondo il criterio del tempo utile. Tale importante principio è stato statuito dalla sentenza n. 12998 del 19 aprile 2007 (dep. il 4 giugno 2007) della Corte Cassazione sez. tributaria.

**"La decadenza del contribuente dal diritto al rimborso eccepita in Cassazione"**

La verifica dei fatti impeditivi della decadenza in materia sottratta alla disponibilità delle parti, qual è l'(in)debito tributario che è sottratto alla disponibilità della sola Amministrazione finanziaria, è rilevabile d'ufficio dal giudice ex art. 2969 del codice civile e può, perciò, essere accertata d'ufficio dal giudice di merito in ogni stato e grado di giudizio. La Corte è fermamente decisa nell'affermare la rilevabilità d'ufficio dell'intervenuta decadenza del termine entro il quale presentare l'istanza di rimborso di cui all'articolo 38 del decreto sulla riscossione.

Difatti, i giudici supremi hanno ritenuto legittima l'applicazione, nel corso del giudizio di appello, dell'articolo 57, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in base al quale "Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio", posto che "le decadenze stabilite dalle leggi fiscali in favore dell'Amministrazione finanziaria - quale, appunto, quella stabilita dall'art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602... - attengono a situazioni non disponibili dall'Amministrazione medesima, e, perciò, a mente dell'art. 2969 del codice civile, rientrano fra quelle rilevabili dal giudice anche d'ufficio" (cfr Cassazione, sezione V, 28 luglio 2000, n. 9940).

Tuttavia, la Suprema corte ha evidenziato che l'eccezione della intervenuta decadenza non può essere sollevata (ovvero rilevata d'ufficio) nel corso del giudizio in Cassazione. In particolare, è stato precisato (Cassazione, sezione V, 7 gennaio 2004, n. 8) che la decadenza non può essere eccepita per la prima volta in cassazione, qualora dalla sentenza impugnata non risultino né la data del versamento dell'imposta, né la data dell'inoltro dell'istanza per il relativo rimborso, non essendo consentita, in sede di legittimità, la proposizione di nuove questioni di diritto, anche se rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, quando esse presuppongano o comunque richiedano nuovi accertamenti o apprezzamenti di fatto - come l'esame di documenti - preclusi al giudice di legittimità.

La decadenza del contribuente dal diritto al rimborso per non aver presentato la relativa istanza entro il termine previsto dall'articolo 38 del Dpr 602/1973 (decorrente dalla data del versamento dell'imposta indebitamente corrisposta) è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e anche per la prima volta in Cassazione, purché dalla sentenza impugnata risultino i dati fattuali costituiti dalla data del versamento dell'imposta e da quella dell'inoltro dell'istanza per il relativo rimborso. A tali conclusioni è pervenuta la Suprema corte con la sentenza n. 1280 del 20 gennaio 2009.

## **Inapplicabilità termine di decadenza**

In tema di imposte sui redditi, 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 dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, non occorrendo la presentazione di un'apposita istanza, in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, è posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria.

La relativa azione è pertanto sottoposta all'ordinario termine di prescrizione decennale, sulla cui decorrenza non incide nè il limite temporale stabilito per il controllo c.d. formale o cartolare delle dichiarazioni e la liquidazione delle somme dovute, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, nè il limite alla proponibilità della relativa eccezione, posto dalla L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 2, comma 58: la prima disposizione è volta infatti ad imporre un obbligo all'Amministrazione finanziaria, senza stabilire un limite all'esercizio dei diritti del contribuente, mentre la seconda contiene un mero "invito" rivolto agli uffici, non suscettibile di applicazione diretta da parte del Giudice (Sez. Un. n. 2687/07; Sent. n. 29227 del 12 dicembre 2008 della Corte Cass., Sez. tributaria).

Angelo Buscema  
11 Maggio 2009