

Giurisprudenza

Rimborso Irap: istanza comunque non oltre i “canonici” 48 mesi

22 Agosto 2016

La pronuncia della Consulta che ha affermato la necessità del presupposto dell'autonoma organizzazione non legittima a dilatare i tempi per richiedere la restituzione del tributo

Thumbnail

Il termine di quarantotto mesi dal versamento per la proposizione dell'istanza di rimborso, previsto a pena di decadenza dall'articolo 38 del Dpr 602/1973, non subisce deroghe in relazione all'imposta regionale sulle attività produttive per effetto della sentenza della Corte costituzionale 156/2001 (che ha ritenuto in parte inammissibili e in parte infondate numerose questioni di legittimità costituzionale proposte con riferimento all'Irap), poiché la stessa non ha dato luogo a “*overruling*” (fenomeno che ricorre quando si registra una svolta inopinata e repentina rispetto a un precedente diritto vivente consolidato che si risolve in una compromissione del diritto di azione e di difesa di una parte).

È quanto affermato dalla Corte di cassazione nell'ordinanza n. 15530 del 27 luglio 2016.

La vicenda processuale

Il contenzioso trae origine dall'impugnazione, in pari data, del silenzio rifiuto formatosi in relazione a una istanza di rimborso dell'Irap presentata dal contribuente il 19 maggio 2004 per l'annualità 1999 nonché in relazione ad altre istanze presentate per le annualità d'imposta dal 2000 al 2005.

Nell'ambito del giudizio avanti la Commissione tributaria provinciale, l'ufficio ha riconosciuto spettanti i rimborsi per le annualità dal 2000 al 2005, mentre ha eccepito l'inammissibilità dell'istanza per l'anno 1999 poiché presentata oltre il termine di quarantotto mesi dal versamento, previsto a pena di decadenza dall'articolo 38 del Dpr 602/1973.

Al termine del giudizio, la Ctp ha dichiarato cessata la materia del contendere in relazione a tutte le annualità, avendo l'ufficio riconosciuto la spettanza del rimborso.

L'ufficio ha proposto appello in relazione all'annualità 1999 fondato sull'intervenuta decadenza, poi rigettato dalla Commissione tributaria regionale di Bologna, con sentenza del 16 maggio 2014, sulla base del richiamo alla giurisprudenza della Corte di cassazione in tema di “*overruling*”.

In particolare, a parere del giudice di merito, in questo caso, a parere del giudice di merito, il termine di decadenza di un diritto decorre dal momento in cui il contribuente è venuto a conoscenza di esserne titolare; pertanto, nel caso di specie, detto termine “*decorre dalla data della sentenza n. 156 della Corte Costituzionale che ha reso palese al contribuente il fatto di non essere soggetto all'Irap*”, con la conseguenza che l'istanza di rimborso era tempestiva all'epoca in cui la stessa era stata presentata.

Ha proposto ricorso l'Amministrazione finanziaria per violazione di legge in relazione al citato articolo 38 del Dpr 602/1973.

La pronuncia della Corte di cassazione

Con la pronuncia dello scorso 27 luglio, la Corte di cassazione ha ritenuto manifestamente fondato il ricorso presentato dall'Amministrazione finanziaria poiché le motivazioni espresse dal giudice di merito si pongono in contrasto con l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità in tema di “*overruling*” (cfr Corte di cassazione, sezioni unite, sentenze 15144/2011 e 13676/2014; Cassazione civile, sezione VI - Lavoro, ordinanza 16132/2015).

Richiamando i precedenti pronunciamenti sulla questione, nell'ordinanza in commento la suprema Corte ha affermato che, affinché si possa parlare di “*overruling*”, devono sussistere cumulativamente specifici presupposti, ovvero è necessario – in primo luogo – che si verta “*in materia di mutamento della giurisprudenza su di una regola del processò*” e che “*tale mutamento sia stato imprevedibile in ragione del carattere lungamente consolidato nel tempo del pregresso indirizzo, tale, cioè, da indurre la parte a un ragionevole affidamento su di esso*” e – in secondo luogo – che il cambiamento rispetto all'indirizzo precedente comporti un effetto preclusivo del diritto di azione o di difesa della parte.

In questi casi, come evidenziato dalla stessa Corte, a sezioni unite, nella sentenza 15144/2011, per esigenze di tutela e di difesa della parte che abbia fatto affidamento nella consolidata precedente interpretazione della regola, viene esclusa l'operatività della preclusione derivante dall'*overruling*, con la conseguenza che la tempestività dell'atto viene valutata con riferimento alla giurisprudenza consolidata al momento dell'atto stesso.

Con riferimento al caso esaminato nell'ordinanza 15530, a parere del giudice di legittimità, la Ctr ha errato nel richiamare

l'applicazione dell'*overruling* con riferimento all'affidamento che il contribuente avrebbe goduto, in epoca anteriore alla pronuncia della Corte costituzionale 156/2001, in ordine alla debenza dell'Irap, non sussistendone i descritti presupposti. Invero, nel caso specifico, non si verte in tema di effetti processuali del mutamento giurisprudenziale bensì sostanziali e, inoltre, *"le sentenze interpretative di rigetto della Corte costituzionale ... non hanno generale efficacia erga omnes nei confronti dei giudici diversi da quello a quo che ha sollevato la questione di legittimità costituzionale oggetto di tali sentenze"*.

Infatti, le sentenze interpretative di rigetto, a differenza di quelle dichiarative dell'illegittimità costituzionale di norme, determinano solo un vincolo negativo per il giudice del procedimento in cui è stata sollevata la relativa questione, mentre in tutti gli altri casi il giudice conserva il potere-dovere di interpretare in piena autonomia le disposizioni di legge (peraltro, a parere della Corte di cassazione, la sentenza 156/2001, in tema di soggettività passiva all'Irap, ha respinto le numerose censure di incostituzionalità sollevate dai giudici rimettenti ma non ha adottato *"... neppure una sentenza interpretativa di rigetto, poiché non ha condizionato la legittimità del provvedimento legislativo alla circostanza che lo stesso venga interpretato nei sensi resi palesi dalle motivazioni"*).

Osservazioni

Il tema dell'ambito applicativo dell'*"overruling"* è stato affrontato più volte dalla Corte di cassazione, che ha delineato quali sono i requisiti che deve presentare il mutamento nell'interpretazione affinché sia idoneo a incidere sulla posizione della parte, ovvero:

- deve riguardare una regola del processo
- deve essere imprevedibile, poiché il pregresso indirizzo è lungamente consolidato nel tempo e tale da aver indotto la parte a un ragionevole affidamento su di esso
- deve produrre un effetto preclusivo del diritto di azione o di difesa della parte.

Con specifico riferimento alla materia tributaria, il tema è stato trattato dalle sezioni unite della Cassazione nella sentenza 13676/2014, che ha esaminato la questione se il termine di decadenza previsto dalla normativa tributaria per l'esercizio del diritto al rimborso (tramite apposita istanza) di un'imposta che sia stata dichiarata - in epoca successiva all'indebito versamento - incompatibile con il diritto comunitario da una sentenza della Corte di giustizia, decorra comunque dalla data del versamento ovvero dalla data in cui è intervenuta la pronuncia che ne ha sancito la contrarietà all'ordinamento comunitario.

Nel caso di specie, il giudice rimettente - dopo aver premesso di ritenere che i principi affermati in tema di *overruling* non si attagliano direttamente al caso - aveva comunque concluso nel senso che *"un punto di equilibrio tra le opposte esigenze potrebbe essere individuato escludendo dall'ambito di operatività dei meccanismi decadenziali impeditivi dell'esercizio delle azioni di rimborso le ipotesi di inerzia incolpevole, ossia di inerzia giustificata dall'affidamento del contribuente nella legittimità comunitaria della norma impositiva interna, che risulti fondato sulla prassi amministrativa o sugli orientamenti prevalenti nella giurisprudenza nazionale"*.

Al riguardo, le Sezioni unite hanno chiarito che - pur prescindendo dal fatto che si verte in materia non processuale e anche a voler ammettere la configurabilità di un affidamento incolpevole nella legittimità (nel caso, comunitaria) della norma vigente - *"la tutela di una tale situazione deve ritenersi recessiva rispetto al principio della certezza delle situazioni giuridiche (tanto più cogente in materia di entrate tributarie), che riceverebbe un grave vulnus, in ragione della sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei rapporti tributari che ne deriverebbe"*.

Il principio è stato recentemente ribadito con l'ordinanza 14597/2016, nella quale la Corte ha affermato che il termine decadenziale di cui all'articolo 38 del Dpr 602 *"è operante anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea da una sentenza della Corte di giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia incontra il limite dei rapporti esauriti, ricorrente anche quando sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche"*.

di

Letizia Berti

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/rimborso-irap-istanza-comunque-non-oltre-canonici-48-mesi>