

Giurisprudenza

Imposta versata e non dovuta: le regole sulla decadenza non cambiano

24 Novembre 2020

Una sentenza della Corte Ue che, con effetto retroattivo, dichiara il contrasto di una norma nazionale su cui si basava l'imposizione con il diritto europeo, non cambia la decorrenza dei termini



La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 21979 pubblicata il 12 ottobre scorso, consolida un principio, più volte sostenuto, secondo cui l'esercizio del diritto alla restituzione dell'imposta rimane sempre ancorato alla data del versamento dell'indebitato, anche nel caso in cui solo successivamente sia sancita la non conformità dell'imposta all'ordinamento comunitario.

Sulla data di decorrenza del periodo in cui il contribuente può esercitare il proprio diritto la legge parla chiaro. L'articolo 38 del Dpr n. 602/1973, riguardante il rimborso dei versamenti relativi alle imposte sui redditi, prevede che *"il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare ... istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento. L'istanza ... può essere presentata anche dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata"*.

Tuttavia il dubbio è lecito: ad imposte già pagate, il sopraggiungere di una pronuncia della Corte di giustizia europea che dichiari indebitato il pagamento delle stesse, può far ritenere che la decorrenza dei 48 mesi decorra dalla data di pubblicazione della sentenza? D'altronde il contribuente

ingiustamente inciso vedrebbe nascere il suo diritto alla restituzione dell'indebito solo quando i giudici europei proclamano l'illegittimità della pretesa, quindi, alla data di pubblicazione della sentenza della Corte di giustizia. Inoltre il rispetto pedissequo della normativa nazionale potrebbe comportare una forte limitazione del diritto del contribuente a vedersi restituito l'indebito versato, in particolar modo perché si vedrebbe ridurre o annullare i termini per l'esercizio di tale diritto (non dalla data della pronuncia, ma da quella del versamento).

Sul punto la giurisprudenza della Corte di cassazione è ferma. In materia di rimborso delle imposte sui redditi l'indebito tributario è soggetto ai termini di decadenza o prescrizione previsti dalle singole leggi di imposta, qualunque sia la ragione della non debenza, e quindi anche per contrasto con norme di diritto comunitario, o anche quando questo sia imputabile a uno diritto sopravvenuto con applicabilità retroattiva.

I giudici di legittimità, infatti, spiegano che il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi decorre dalla "data del versamento" o da quella in cui "la ritenuta è stata operata" anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea da una sentenza della Corte di giustizia, in quanto l'efficacia retroattiva di detta pronuncia incontra sempre il limite dei cosiddetti "rapporti esauriti", ovvero di quei rapporti per i quali sia maturata una causa di prescrizione o decadenza.

Tale interpretazione trova conforto nei principi, condivisi anche dalla giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte di giustizia dell'Ue, di certezza del diritto e delle situazioni giuridiche soggettive, cui gli istituti della prescrizione e della decadenza ne costituiscono presidio.

In materia tributaria, inoltre, non è applicabile la disciplina prevista per l'indebito di diritto comune, proprio perché per il rimborso di imposte non dovute vige 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 sul contenzioso tributario.

La scadenza del termine per richiedere il rimborso determina il consolidamento dei rapporti di dare ed avere tra contribuente ed erario e l'esaurimento dello stesso rapporto tributario; di conseguenza il contenuto dello stesso non può più essere rimesso in discussione. Da ciò deriva che anche le richieste di rimborso dei tributi incompatibili con la normativa comunitaria devono essere presentate entro i termini di decadenza.

Considerato che dalle norme non può prescindersi ogni qual volta si tratti di stabilire il computo di un termine decadenziale, i giudici ricavano quindi un'interpretazione rigorosa che identifica nel

giorno del versamento il *dies a quo* (come tale non computabile) del termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso dell'importo pagato.

Il sopraggiungere di una sentenza della Corte Ue che, con effetto retroattivo, abbia dichiarato in contrasto con una direttiva comunitaria la norma nazionale su cui si è basata l'imposizione non è condizione sufficiente a mutare le regole vigenti in materia di decadenza, in considerazione della posizione del soggetto che, in vigenza della norma che lo vedeva inciso oltre il dovuto, è rimasto inerte fino all'intervento della sentenza, così trovandosi in tutto o in parte decaduto dal diritto al rimborso. In caso contrario, sostengono i giudici, si determinerebbe un sostanziale prolungamento a tempo indeterminato dei rapporti tributari che finirebbe con il minare alla radice il principio della certezza delle situazioni giuridiche, particolarmente rilevante in materia di entrate tributarie.

Infine, ricordano i giudici, spetta sempre e solo al legislatore la valutazione discrezionale circa l'eventuale introduzione di norme che prevedano termini e modalità di "riapertura" di rapporti esauriti, pur nel rispetto dei principi costituzionali coinvolti.

di

Luigi Pallotta

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/imposta-versata-e-non-dovuta-regole-sulla-decadenza-non-cambiano>