

TERMINI PER CHIEDERE I RIMBORSI FISCALI

Documento del 31 ottobre 2015

- *Legislazione e giurisprudenza: lo stato dell'arte*
- *Il dies a quo del termine per l'esercizio del diritto al rimborso di tributi ritenuti contrastanti con il diritto euro-unitario: la bussola della certezza del diritto*
- *Il rapporto tra certezza del diritto e diritto al rimborso per illegittimità comunitaria dell'IVA assolta sull'acquisto di auto*

PRESENTAZIONE

Il termine per richiedere i rimborsi fiscali è elemento fondamentale della procedura. L'istanza di parte, cioè, deve essere prodotta a pena di decadenza dal diritto, entro termini perentori che possono differenziarsi a seconda delle imposte, o possono essere disciplinati dalle norme generali del Contenzioso Tributario. Quando i rimborsi derivano, però, da sentenze della Corte Costituzionale o della Corte di Giustizia Europea, oppure riguardano tributi armonizzati come l'IVA, la questione si complica notevolmente anche per effetto di diverse e divergenti interpretazioni.

*L'importanza dell'argomento, soprattutto ai fini professionali è tale per cui abbiamo pensato di predisporre ed offrirvi un contributo "multiplo" ove, ad una ricostruzione ragionata dell'attuale stato dell'arte effettuata da **Maurizio Villani**, seguono specifiche esegesi dottrinali da parte di **Eugenio Della Valle** per le imposte sui redditi e di **Massimiliano Giorgi** per l'Iva.*

DEADLINES FOR REQUESTING TAX REFUNDS

PREFACE

*The procedure's cornerstone is the deadline for requesting tax refunds. The one parties' request must be submitted within strict deadlines, which may be different depending on the tax, or may be governed by the Tax Litigation's general rules, otherwise entitlement to the refund shall be lost. The matter is even more complicated as a result of different interpretations, in the case of the refunds resulting from Constitutional Court or from European Court of Justice's judgments, or concerning taxes such as VAT. This issue is so important, especially for professional purposes, that we have decide to plan and offer a cooperation, in which particular doctrinal exegeses on tax incomes and on VAT by **Eugenio Della Valle** and **Massimiliano Giorgi**, follow a reasoned reconstruction of the actual state of the art by **Maurizio Villani**.*

LEGISLAZIONE E GIURISPRUDENZA: LO STATO DELL'ARTE

di **Maurizio Villani***

Sommario: 1. Permessa. – 2. Normativa. – 3. Acconti. – 4. Circolari. – 5. Agevolazioni fiscali. – 6. Legge sopravvenuta. – 7. Corte Costituzionale. – 8. Overruling. – 9. Direttiva comunitaria. – 10. Corte di giustizia. – 11. Conclusioni.

1. Premessa

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

È, 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.

2. 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, comma 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.

3. 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.**

4. 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**).

5. 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**).

6. 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**.

7. 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**).

8. 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.

9. 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 lesa 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).

10. 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 allorché 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.

È 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.

11. 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 spirare 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.

31 ottobre 2015

**Avvocato Tributarista in Lecce*

IL *DIES A QUO* DEL TERMINE PER L'ESERCIZIO DEL DIRITTO AL RIMBORSO DI TRIBUTI RITENUTI CONTRASTANTI CON IL DIRITTO EURO-UNITARIO: LA BUSSOLA DELLA CERTEZZA DEL DIRITTO

di **Eugenio Della Valle***

Sommario: 1. Premessa. – 2. Il tortuoso percorso che ha portato all'intervento delle Sezioni Unite. – 3. Gli opposti orientamenti giurisprudenziali in materia di individuazione del *dies a quo* in presenza di istanze di rimborso e la pronuncia delle Sezioni Unite. – 4. La certezza dei rapporti giuridici e la tutela del legittimo affidamento, dov'è il punto di equilibrio?

1. Premessa

Molto spesso, in materia tributaria, come del resto in altri ambiti, questioni relativamente semplici tendono a diventare complesse e anche vicende “marginali” possono nascondere inaspettate sorprese offrendo lo spunto per affrontare questioni di sistema che vanno ben oltre quelli che, a prima vista, possono apparire meri risvolti procedurali.

Emblematica è, da questo punto di vista, la vicenda che ha per oggetto la compatibilità con l'ordinamento comunitario dell'incentivo all'esodo introdotto nel testo unico delle imposte sui redditi in occasione della riforma della disciplina dei redditi di lavoro dipendente del 1997¹: ebbene, malgrado fosse piuttosto palese l'esistenza di un'oggettiva discriminazione di genere, per voltare pagina si è dovuto attendere dapprima l'intervento della Corte di Giustizia e, quindi, a distanza di circa dodici mesi, la definitiva abrogazione della misura incriminata ad opera del c.d. decreto Visco-Bersani; un discutibile regime transitorio ed una certa ritrosia dell'Agenzia delle Entrate nell'interpretare la portata dell'intervento abrogativo hanno aggiunto altra carne al fuoco richiedendo un secondo, risolutivo pronunciamento della Corte di Giustizia.

Chiuso un capitolo se ne è aperto subito un altro. Accertata, infatti, l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario della disposizione domestica, s'è posta questione circa il termine per far valere il diritto al rimborso e, essendo emerso un contrasto interpretativo in seno al Supremo Collegio, le Sezioni Unite hanno dovuto sbrogliare l'intricata matassa affermando il principio secondo cui, in caso di imposta dichiarata incompatibile con il diritto dell'Unione Europea da una sentenza della Corte di Giustizia in epoca successiva al versamento, il

¹ Il riferimento è all'incentivo da ultimo disciplinato dall'art. 19, co. 4-*bis*, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, a mente del quale, “per le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori che abbiano superato l'età di 50 anni se donne e di 55 anni se uomini, di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), l'imposta si applica con l'aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto e delle altre indennità e somme indicate alla richiamata lettera a) del comma 1 dell'articolo 16”.

termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso decorre sempre dalla data del suddetto versamento e mai da quella in cui è intervenuta la pronuncia².

2. Il tortuoso percorso che ha portato all'intervento delle Sezioni Unite

Come si vedrà di qui a poco, uno degli aspetti più interessanti affrontati dalle Sezioni Unite è quello legato al rilievo (negato) che, ai fini dell'individuazione del *dies a quo*, possono assumere eventuali posizioni di affidamento formatesi in capo ai contribuenti.

Ebbene, per capire se in materia di rimborso e termini decadenziali abbia senso parlare di affidamento incolpevole del cittadino nelle norme vigenti, siccome correntemente interpretate ed applicate, conviene rapidamente ripercorrere i passaggi salienti di una vicenda che, di certo, non è da consegnare ai posteri (sul versante dell'imposta sul valore aggiunto v. peraltro il lavoro che segue di M. GIORGI).

Il tutto ha inizio, dieci anni or sono, con un primo intervento della Corte di Giustizia la quale – chiamata ad occuparsi dell'eventuale lesione del principio della parità di trattamento fra gli uomini e le donne per quanto riguarda l'accesso al lavoro, alla formazione e alla promozione professionale e le condizioni di lavoro – ha liquidato la questione in pochissime battute ritenendo incompatibile con il diritto comunitario la previsione di una età diversa (tra uomini e donne) per la fruizione del trattamento agevolato consistente, come noto, nel dimezzamento dell'aliquota irpef³.

In linea con le abitudini nostrane, non proprio encomiabile è stata la risposta del legislatore domestico. Ed invero, a distanza di poco meno di un anno dal deposito della sentenza della Corte di Giustizia, l'art. 36, co. 23, del d.l. 4 agosto 2006, n. 223, ha abrogato la normativa tacciata di incompatibilità e, occupandosi specificamente degli effetti temporali connessi all'abrogazione, ha stabilito che l'agevolazione avrebbe dovuto continuare ad applicarsi con riferimento alle somme corrisposte in relazione ai rapporti di lavoro cessati prima della data di entrata in vigore del decreto, nonché con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati in attuazione di atti o accordi, aventi data certa, anteriori alla medesima data⁴.

In buona sostanza, nel tentativo di salvare “capra e cavoli” (esigenze di cassa, da una parte, e necessità di far salvi i diritti acquisiti da coloro i quali avevano aderito ad un piano incentivato di esodo prima della entrata in vigore del decreto Visco-Bersani, dall'altra parte),

² Cfr. Cass., S.U., 16 giugno 2014, n. 13676, reperibile in *Corr. trib.*, 2014, 2346, ed ivi nota di A. MARCHESELLI, *Niente “overruling” per le sentenze della Corte di giustizia: la questione dei termini di rimborso*; il medesimo precedente è commentato anche da A. BODRITO, *Le SS.UU. della Suprema Corte di pronunciano sul termine di decadenza dei rimborsi per imposta dichiarata in contrasto con il diritto UE*, in *Riv. giur. trib.*, 2015, 23 ss.

³ Cfr. Corte giust. CE, 21 luglio 2005, C-207, causa Vergani, in *Foro It.*, 2006, 10, 4, 534.

⁴ Il periodo dedicato alla disciplina degli effetti temporali dell'abrogazione è stato introdotto, in sede di conversione, dalla l. 4 agosto 2006, n. 248.

si chiude(va) la porta a qualsiasi forma di rimborso⁵. Sul versante della prassi operativa, in coerenza con tale approccio legislativo, prendeva posizione anche l'Agenzia delle Entrate la quale, a stretto giro, riteneva non accoglibili le istanze di rimborso proposte in seguito alla predetta pronuncia di incompatibilità⁶.

Il disorientamento interpretativo che ne è seguito ha reso necessario un nuovo intervento della Corte di Giustizia che, sgombrando il campo da qualsiasi dubbio, ha chiarito che è onere dello Stato membro adottare i provvedimenti atti a garantire il rispetto del diritto comunitario e che, in ogni caso, spetta al Giudice nazionale “disapplicare qualsiasi disposizione discriminatoria, senza doverne chiedere od attendere la previa rimozione da parte del legislatore” applicando, di conseguenza, “ai componenti della categoria sfavorita lo stesso regime che veniva riservato alle persone dell'altra categoria”⁷.

Alla luce del nuovo pronunciamento, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare del 29 dicembre 2008, n. 62/E, non ha potuto far altro che desistere riconoscendo che, nei rapporti non ancora esauriti, la disciplina prevista per le donne (categoria favorita) doveva essere applicata anche agli uomini (categoria sfavorita) con tutto quel che ne consegue sul piano della spettanza del diritto al rimborso.

A questo punto, però, la questione si è spostata dalla (non più in discussione) sussistenza del diritto al rimborso alla decorrenza del termine per l'esercizio del relativo diritto alla ripetizione delle somme versate in applicazione di una norma impositiva dichiarata in contrasto con il diritto comunitario.

Ed è su questo fronte che si registrano gli sviluppi più interessanti.

3. Gli opposti orientamenti giurisprudenziali in materia di individuazione del dies a quo in presenza di istanze di rimborso e la pronuncia delle Sezioni Unite

Entrando subito *in medias res*, due sono le opzioni interpretative.

Secondo un primo orientamento giurisprudenziale, definito dalle stesse Sezioni Unite prevalente e più antico, il *dies a quo* di decorrenza del termine per la presentazione delle istanze di rimborso va fissato nella data di pagamento del tributo non dovuto, irrilevante

⁵ Occupandosi dello specifico profilo, M.C. FREGNI, *Il trattamento fiscale agevolato degli incentivi all'esodo ed il principio di parità uomo-donna*, in *Giur. it.*, 2009, 1020, osserva che “non può essere di per sé oggetto di critica negativa l'abrogazione del beneficio fiscale, che rientra nei pieni poteri del legislatore e nelle sue valutazioni di politica fiscale e di opportunità di cassa, a condizione che si operi, come nel caso, *pro futuro*. Ciò che lascia perplessi, invece, è il tentativo di circoscrivere - fino ad annullarla - la portata della sentenza comunitaria per i casi che ancora devono essere ricondotti alla vigenza dell'art. 19, comma 4 *bis*, TUIR”.

⁶ Nel motivare la propria presa di posizione l'Agenzia delle Entrate rilevava che “la sentenza della Corte di Giustizia ha solamente affermato l'illegittimità della previsione di limiti differenti, tra uomini e donne, per l'accesso al beneficio. Non ha invece affermato (né avrebbe potuto farlo) che il legislatore italiano avrebbe dovuto estendere anche agli uomini il limite di età, più vantaggioso, previsto per le donne. L'adeguamento alla statuizione della Corte potrebbe anche consistere, in linea teorica, nell'applicazione alla donna del limite di età, più sfavorevole (cinquantacinque anni) per l'accesso al beneficio” (così, testualmente, la risoluzione del 13 ottobre 2006, n. 112/E).

⁷ Cfr. Corte giust. CE, 16 gennaio 2008 (ord.), cause riunite da C-126/07 a C-131/07.

essendo che, in quel momento, non fosse stata ancora dichiarata l'incompatibilità della norma interna con il diritto comunitario⁸.

A partire dal 2011, tuttavia, allontanandosi dall'orientamento consolidato, la Suprema Corte ha esplorato altre strade giungendo ad affermare che, allorquando la Corte di Giustizia riconosce con sentenza l'incompatibilità della pretesa fiscale con l'ordinamento comunitario, i termini per la richiesta di rimborso dell'imposta indebitamente versata decorrono dalla data di deposito della sentenza stessa.

Interessante, ancorché non lineare, il percorso seguito per giustificare questa importante inversione di rotta.

In un primo momento, infatti, si valorizzano i principi elaborati dalla Suprema Corte in tema di c.d. *overruling*⁹ e si esclude l'operatività della decadenza nei confronti della parte che abbia confidato senza colpa nella consolidata precedente interpretazione della regola stessa che, sebbene soltanto sul piano fattuale, crea di fatto l'apparenza di una regola conforme alla legge del tempo¹⁰.

A distanza di qualche mese, la Suprema Corte ha corretto parzialmente il tiro e, ridimensionando il rilievo ricostruttivo del richiamo ai principi affermati in tema di c.d. *overruling*, ha riconosciuto che gli stessi, pur non attagliandosi perfettamente al caso deciso¹¹, sono comunque indicativi di un processo evolutivo tendente ad introdurre nell'ordinamento dei temperamenti al principio della intangibilità dei meccanismi decadenziali onde rendere tale principio compatibile con la effettiva tutela dei diritti soggettivi.

Ciò precisato, e richiamata la centralità del principio di tutela dell'affidamento del cittadino, la sesta sezione civile, nel rimettere gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione

⁸ Espressione di quest'orientamento vengono considerate Cass., S.U., sent. 12 aprile 1996, n. 3457 (in tema di rimborso della c.d. tassa sulle società); Cass., sez. trib., sent. 23 marzo 2012, n. 4670, e Cass., sez. trib., sent. 25 luglio 2012, n. 13087 (in tema di imposta di consumo sugli oli lubrificanti).

⁹ Cfr. Cass., S.U., 11 luglio 2011, n. 15144, ove, come noto, si afferma il principio secondo cui il mutamento nell'interpretazione della norma processuale da parte del giudice della nomofilachia (c.d., appunto, *overruling*), se connotato dal carattere dell'imprevedibilità per aver agito in modo repentino sul consolidato pregresso orientamento della Corte, giustifica una scissione tra il fatto (comportamento della parte risultante *ex post* non conforme alla corretta regola del processo) e l'effetto di decadenza o preclusione che ne dovrebbe derivare, con conseguente inoperatività di queste ultime.

¹⁰ In questo senso si esprime, ancora con riferimento all'accisa versata sugli oli lubrificanti, Cass., sez. trib., 26 ottobre 2011, n. 22282.

¹¹ Nella più recente, Cass., sez. VI, ord. 16 gennaio 2013, n. 959, si legge che "i principi elaborati da questa Corte in materia di *overruling*, segnatamente con le sentenze delle Sezioni Unite nn. 15144/11 e 24413/11, non si attagliano alle ipotesi in cui una sentenza della Corte di Giustizia Europea dichiara - senza modificare alcun proprio pregresso e consolidato orientamento - il contrasto tra una norma impositiva interna ed una direttiva comunitaria *self-executing*. Ciò, in primo luogo, perché nella vicenda della declaratoria, da parte della Corte di Giustizia Europea, della illegittimità comunitaria di una norma nazionale difetta il presupposto essenziale dell'*overruling*, vale a dire un mutamento di giurisprudenza; in secondo luogo, perché l'elaborazione giurisprudenziale in materia di *overruling* ha ad oggetto soltanto i mutamenti nella interpretazione di norme processuali; in terzo luogo, perché la pronuncia del giudice comunitario che dichiara l'illegittimità di una norma impositiva nazionale non investe la disciplina relativa alle modalità e ai termini di esercizio delle azioni di ripetizione dell'indebito tributario".

alle Sezioni Unite, ha preso posizione rilevando che un possibile punto di equilibrio tra l'esigenza di stabilità dei rapporti giuridici e la duplice necessità di garantire, per un verso, il primato della disciplina comunitaria e, per altro verso, l'affidamento del cittadino nell'apparente cogenza (e, dunque, nella legittimità comunitaria) della norma impositiva nazionale, 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 nazionale¹².

E veniamo così alla decisione delle Sezioni Unite.

Quasi a mo' di manifesto programmatico, i Giudici delle Sezioni Unite esordiscono stimando impraticabile qualsiasi forma di temperamento o eccezione al regime della prescrizione e della decadenza e ciò a motivo del fatto che i precitati istituti sono posti a "presidio del principio, irrinunciabile in ogni ordinamento giuridico, della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche, con il corollario della conseguente intangibilità dei c.d. rapporti esauriti"¹³.

Fatta questa premessa, le Sezioni Unite mostrano di prediligere una lettura di stampo conservatore: ed invero, dopo aver operato un richiamo ad una lunga lista di precedenti, si limitano a riconoscere che l'orientamento consolidato è rigoroso nell'individuare il versamento quale momento da cui decorre il termine per la domanda di rimborso¹⁴.

Ed è interessante sottolineare come, sotto questo specifico profilo, vengano espressamente considerati irrilevanti, perché ritenuti relativi ad una vicenda del tutto peculiare, gli approdi

¹² Ancora, in questi termini, l'ordinanza di cui alla nota che precede; riflettendo sulla portata dei principi enucleati dalla Suprema Corte nell'ordinanza in parola, R. MICELI, *La decorrenza dei termini per l'esercizio dell'azione di rimborso in caso di sopravvenuta (autorevole) interpretazione di una disposizione. In attesa di una svolta decisiva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 559, esprime l'auspicio di un'evoluzione che "assecondi l'effettiva possibilità di tutela del soggetto. Sulla base di tale impostazione – quindi – ogni atto interpretativo qualificato (giurisdizionale o amministrativo) che modifichi una interpretazione stabile e consolidata, potrebbe assurgere a presupposto del diritto alla restituzione e definire il *dies a quo* per l'esercizio del diritto al rimborso".

¹³ Tale conclusione viene, peraltro, ritenuta assolutamente coerente con i consolidati approdi ermeneutici della Corte Costituzionale e della Corte di Giustizia. Si ricorda, in particolare, quanto alla posizione del Giudice delle leggi, che, nel fissare la durata dei termini di prescrizione e decadenza, il legislatore gode di ampia discrezionalità dovendosi a tal fine considerare il solo limite dell'eventuale irragionevolezza (sullo specifico punto, v. per tutti A. AMATUCCI, *Prescrizione e decadenza nel diritto tributario (profili costituzionali)*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 461 ss.); quanto, invece, alla prospettiva comunitaria, si dà atto che la Corte di Giustizia "ha sempre ritenuto compatibile con il diritto dell'Unione la fissazione di ragionevoli termini di ricorso a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, in quanto termini del genere non siano tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione".

¹⁴ Egual approccio viene adottato con riferimento alla possibilità di estendere le richiamate conclusioni all'ipotesi in cui il diritto al rimborso sorga per effetto di una sentenza della Corte di Giustizia che riconosca l'incompatibilità con il diritto comunitario di una normativa nazionale: ricorda, infatti, la Suprema Corte che risulta consolidato nella sua giurisprudenza il principio dell'equiparazione tra tributi dichiarati costituzionalmente illegittimi e tributi dichiarati in contrasto con il diritto comunitario.

più recenti della Corte di Giustizia in materia di ripetizione di indebito e *overruling* interpretativo¹⁵.

L'ultima parte della sentenza è indubbiamente quella più interessante. Affrontando il nodo nevralgico della questione posta dall'ordinanza di remissione e cioè se sia possibile fare salva dall'operare del meccanismo decadenziale l'ipotesi dell'affidamento del contribuente nella legittimità comunitaria della norma impositiva interna, la Corte di cassazione si orienta per la negativa riconoscendo il primato del principio, di preminente interesse costituzionale, della certezza delle situazioni giuridiche la cui latitudine deve essere individuata dal legislatore nel rispetto dei principi di eguaglianza e ragionevolezza.

In buona sostanza, esclusa qualsiasi valenza sanzionatoria degli istituti della decadenza e della prescrizione e ribadita l'inconferenza del richiamo alla giurisprudenza in materia di *overruling*, le Sezioni Unite ritengono che la tutela di una situazione di legittimo affidamento nella conformità comunitaria della norma domestica deve ritenersi recessiva rispetto al principio della certezza delle situazioni giuridiche, principio che, diversamente opinando, finirebbe con il ricevere "un grave *vulnus* in ragione della sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei rapporti tributari che ne deriverebbe"¹⁶.

4. La certezza dei rapporti giuridici e la tutela del legittimo affidamento, dov'è il punto di equilibrio?

I diversi passaggi motivazionali della sentenza, presi uno ad uno, non si prestano a critiche radicali. Risulta, infatti, condivisibile l'affermazione secondo cui non sono configurabili profili di carattere sanzionatorio negli istituti della decadenza e della prescrizione; parimenti condivisibile, seppur meritevole di una lettura *cum grano salis*, è il richiamo alle peculiarità che contraddistinguono la *ratio* della giurisprudenza in materia di *overruling*¹⁷; comprensibile è, inoltre, l'enfasi che accompagna l'affermazione del primato del principio della certezza delle situazioni giuridiche.

Ciò posto e volendo trascurare affermazioni che pure meriterebbero maggiore meditazione (il pensiero corre, ad esempio, alla tesi secondo cui la tutela dell'affidamento creerebbe i

¹⁵ Il riferimento è a Corte di Giustizia UE, sez. III, 15 dicembre 2011, causa C-427/10, reperibile in *Rass. trib.*, 2012, 795 ss., ed ivi nota di F. AMATUCCI, *L'overruling interpretativo ministeriale non incide sul dies a quo per il rimborso dell'Iva*.

¹⁶ Detto in altri termini, di *overruling* si sarebbe potuto parlare se la giurisprudenza comunitaria avesse "inaspettatamente" ridotto i termini per la domanda di rimborso ex art. 38 del d.P.R. n. 602/1973, precludendo al contribuente di presentare una domanda che sarebbe stata tempestiva in base alla consolidata interpretazione precedente.

¹⁷ Le Sezioni Unite riconoscono che, nella fattispecie concreta, non può giuridicamente ritenersi sussistente un'ipotesi di *overruling* e ciò per l'evidente ragione che la sentenza della Corte di Giustizia non è intervenuta, modificandolo, su di un consolidato orientamento sviluppatosi relativamente ad una norma processuale; all'opposto, è stata essa stessa causa di un vivace dibattito giurisprudenziale sull'individuazione dell'esatto momento di decorrenza del termine per la presentazione dell'istanza di rimborso (sullo specifico punto cfr., per approfondimenti, G.M. CIPOLLA, *Diritto e processo nelle azioni di indebito comunitario: quando la Corte di Cassazione inventa l'overruling per rimettere "in terminis" i contribuenti*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 504).

presupposti per una protrazione a tempo indeterminato dei rapporti tributari e ciò quasi a voler significare che, ad esempio, in ipotesi di sentenze della Corte di Giustizia non sia possibile fissare in modo oggettivo il *dies a quo* per la presentazione delle eventuali istanze di rimborso), viene da chiedersi se non siano maturi i tempi per una serena riconsiderazione delle ragioni che inducono a circoscrivere gli ambiti di tutela dell'affidamento alle sole vicende che si sviluppano in ambito processuale¹⁸. Detto altrimenti, evitare che l'esercizio di un diritto sia impossibile o irragionevolmente difficile dovrebbe essere obiettivo verso cui tendere a prescindere dall'esistenza di uno specifico risvolto processuale.

In stretta connessione si pone poi l'affermazione secondo cui, da un lato, dovrebbe essere tutelato l'affidamento in un orientamento giurisprudenziale e, dall'altro lato, eguale tutela dovrebbe essere negata nel caso di affidamento riposto in una normativa nazionale correntemente applicata ed interpretata¹⁹.

Ora, ferme restando le insidie che sempre si nascondono dietro le specificità del caso concreto, non si può fare a meno di considerare che, nel caso dell'incentivo all'esodo ritenuto discriminatorio dalla Corte di Giustizia, i contribuenti hanno versato l'imposta dando puntualmente seguito alle vigenti prescrizioni di legge; inoltre, e ove ciò non bastasse, i medesimi contribuenti hanno dovuto fare i conti con le indicazioni operative fornite dalla prassi a seguito del primo pronunciamento della Corte di Giustizia, indicazioni che oggettivamente scoraggiavano la presentazione di tempestive istanze di rimborso.

Viene dunque da chiedersi se, in nome della certezza dei rapporti giuridici, abbia senso negare, per intervenuta decadenza, il rimborso di un tributo illegittimo pagato da contribuenti che, dopo aver adempiuto ad un obbligo di legge, vengono a misurarsi con pronunce della Corte di Giustizia cui fanno seguito interventi legislativi che, abrogando la disciplina domestica incompatibile, escludono l'esistenza di spazi per proporre istanze di rimborso, interventi cui fanno ulteriore seguito assai (o, se si preferisce, egualmente) discutibili prese di posizione dell'Agenzia delle Entrate²⁰.

¹⁸ In tema v. A. MARCHESELLI, *Niente "overruling" per le sentenze della Corte di Giustizia: la questione dei termini di rimborso*, cit., 2345.

¹⁹ Il punto sembra colto dall'ordinanza di remissione ove, in particolare, si legge che, "se alla legge si riconosce un ruolo nella formazione del diritto non inferiore (ed anzi, come le riconoscono le Sezioni Unite, superiore) rispetto alla giurisprudenza - tende a sfumare la ragione per cui si dovrebbe ritenere inidonea a far decorrere i termini decadenziali (e dunque, nella sostanza, "scusabile") l'inerzia indotta da un indirizzo giurisprudenziale ed invece non scusabile l'inerzia indotta dalla vigenza di una disposizione di legge (sia pur successivamente dichiarata illegittima dalla Corte di Giustizia Europea); così come, specularmente, tende a sfumare la ragione per cui una sentenza che sovverta precedenti indirizzi giurisprudenziali debba produrre effetti diversi (e più favorevoli alla parte) rispetto a quelli di una sentenza che ponga nel nulla (sia pure attraverso una pronuncia dichiarativa e non costitutiva) una norma di legge" (così, testualmente, l'ordinanza n. 959 del 2013).

²⁰ È stato rilevato in dottrina, infatti, che quando il creditore pubblico afferma che la giurisprudenza UE neghi la possibilità di rimborso, il cittadino che si affida non presenta domanda di rimborso. Ma lo stesso cittadino si attende che il rimborso possa esser richiesto qualora la stessa Agenzia affermi che una successiva sentenza ha chiarito la spettanza del rimborso (cfr. A. BODRITO, *Le SS.UU. della Suprema Corte si pronunciano sul termine di decadenza dei rimborsi per imposta dichiarata in contrasto con il diritto UE*, cit., 25).

Il tema del resto non è nuovo neanche nel panorama del diritto comunitario.

Decisiva in questa prospettiva potrebbe allora essere considerata l'affermata equiparazione, quanto all'efficacia dichiarativa della sentenza, tra "tributi dichiarati costituzionalmente illegittimi e tributi dichiarati in contrasto con il diritto comunitario".

Ed invero, secondo la ricostruzione operata dalle Sezioni Unite, le sentenze della Corte di Giustizia, oltre a vincolare il giudice che ha promosso il rinvio pregiudiziale, proiettano i propri effetti *ex tunc*, dal momento dell'entrata in vigore della disposizione interpretata²¹; in altri termini, tali sentenze hanno effetto retroattivo e si applicano anche a situazioni pregresse, sorte anteriormente alla sentenza, purché non esaurite.

Chiare sono le conseguenze che derivano da tali premesse: la domanda di rimborso può essere proposta fin dal momento del pagamento ed il *vulnus* alla tutela delle posizioni giuridiche dei contribuenti "ritardatari" si spiega in ragione del fatto che gli stessi avrebbero potuto e/o dovuto agire prima della pronuncia della Corte di Giustizia.

In questo quadro, dunque, l'individuazione del *dies a quo* nella data di versamento e non nella data di deposito della sentenza che ha sancito l'incompatibilità del diritto nazionale rispetto al diritto comunitario, sembrerebbe costituire (se non una sanzione, quantomeno) il "costo" che il contribuente deve sopportare per non essersi prontamente attivato.

Indugiare sulle capacità di vaticinio del contribuente modello è forse esercizio sterile; sicuramente più utile è una riflessione intorno ad un dato di fatto oggettivo: in casi analoghi a quello che ha dato origine al giudizio sfociato nell'intervento delle Sezioni Unite, è solo con la pronuncia dei Giudici comunitari che viene acclarata la contrarietà della norma domestica

La stessa Corte di Giustizia ha segnato una importante apertura alla tutela dei diritti del cittadino verso lo Stato membro inadempiente. In particolare, con la sentenza 25 luglio 1991, C-208/90 - Emmott, ha affermato che "Il diritto comunitario si oppone a che le autorità competenti di uno Stato membro facciano valere le norme di procedura nazionali relative ai termini di ricorso nell'ambito di un'azione avviata nei loro confronti da un singolo dinanzi ai giudici nazionali, al fine della tutela dei diritti direttamente conferiti dall'art. 4, n. 1 della direttiva del consiglio 19 dicembre 1978, n. 79/7/Cee, relativa alla graduale attuazione del principio di parità di trattamento tra gli uomini e le donne in materia di sicurezza sociale, finché tale Stato membro non abbia trasposto correttamente le disposizioni di tale direttiva nel suo ordinamento giuridico interno".

È opportuno precisare che, in seguito, la stessa Corte di Giustizia ha di molto limitato la portata del precedente Emmott, argomentando che la soluzione accolta nella decisione in parola era giustificata dalle circostanze specifiche di questa causa, tale per cui è impossibile evincere dalla stessa una regola generale (cfr. sentenza 27 ottobre 1993, C-338/91 Steenhorst-Neerings; sentenza 6 dicembre 1994, C-410/92, Johnson; sentenza 17 luglio 1997, cause riunite C-114/95 e C-115/95, Texaco e Olieselskabet Danmark).

Tuttavia anche successivamente, con la sentenza del 2 ottobre 2003 - causa C-147/01, è stato affermato che l'adozione "... da parte di uno Stato membro di una regolamentazione, che stabilisca norme processuali più restrittive in materia di ripetizione dell'indebito, per prevenire gli effetti che potrebbe avere una sentenza della Corte in cui si dichiara che il diritto comunitario osta al mantenimento in vigore di un tributo nazionale, è in contrasto con quest'ultimo e, in particolare, con l'art. 5 del Trattato CE (divenuto art. 10 CE) soltanto nella misura in cui essa riguardi specificamente tale tributo, il che tocca al giudice nazionale verificare. Le norme del diritto comunitario relative alla ripetizione dell'indebito devono essere interpretate nel senso che esse ostano a una normativa nazionale che rifiuti - il che tocca al giudice nazionale verificare - il rimborso di un'imposta incompatibile con il diritto comunitario solo perché questa è stata trasferita sui terzi, senza esigere che sia stabilita la misura dell'arricchimento senza causa che causerebbe per il soggetto passivo il rimborso di detta imposta".

²¹Le sentenze interpretative, in particolar modo, chiariscono "il significato e la portata di una norma comunitaria quale deve o avrebbe dovuto essere intesa ed applicata da parte dei giudici interni fin dal momento della sua entrata in vigore, con riguardo, dunque, anche a rapporti giuridici sorti prima della sentenza".

al diritto comunitario e, di conseguenza, è solo nel momento del deposito della sentenza che sorge l'interesse del contribuente ad agire per la ripetizione delle somme (ora dichiarate) indebitamente versate²².

Torna, in altre parole, l'esigenza di tutelare i diritti dei contribuenti che hanno agito sulla scorta di regole che, almeno fino alla dichiarazione di incompatibilità comunitaria, erano pienamente vigenti ed efficaci.

Esigenze di tutela che, peraltro, non risultano essere totalmente obliterate dalla Suprema Corte la quale, tuttavia, nel comprimere oltremisura gli spazi di tutela del legittimo affidamento, ritiene che spetti "al solo legislatore, in casi come quello in esame (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".

Quest'ultimo passaggio è forse la cartina di tornasole di un percorso evolutivo che non può dirsi ancora del tutto compiuto: trincerarsi dietro la certezza dei rapporti giuridici invocando un intervento del legislatore volto semmai a riaprire i termini per la presentazione delle istanze di rimborso, significa ignorare che tuttora esistono caratteri di instabilità dell'ordinamento tributario (e, sotto questo profilo, la vicenda dell'incentivo all'esodo ne offre una plastica conferma); e significa, soprattutto, ignorare che talvolta l'interesse ad agire del contribuente rappresenta il portato di inattesi rovesciamenti di prospettiva interpretativa.

31 ottobre 2015

**Professore ordinario di Diritto Tributario Università di Roma "La Sapienza"*

²² Sul punto v. diffusamente R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, 218.

IL RAPPORTO TRA CERTEZZA DEL DIRITTO E DIRITTO AL RIMBORSO PER ILLEGITTIMITÀ COMUNITARIA DELL'IVA ASSOLTA SULL'ACQUISTO DI AUTO

di **Massimiliano Giorgi***

Sommario: 1. Permessa. – 2. Il contrasto in seno alla giurisprudenza di legittimità sul dies a quo del termine entro cui esercitare il diritto al rimborso non forfettario dell'IVA non detratta ex art. 19-bis, comma 1, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972. – 2.1. La sentenza 4 aprile 2012, n. 5411, emessa dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione. – 2.2. La sentenza 12 marzo 2015, n. 5014, emessa dalla Sezione VI civile della Corte di Cassazione. – 2.3. La sentenza 4 aprile 2015, n. 8373, emessa dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione. – 2.4. La sentenza 6 maggio 2015, n. 9034, emessa dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione.

1. Premessa

Come osservato da Eugenio Della Valle, è frequente, in materia tributaria, che problematiche relativamente semplici tendano a diventare complesse (anche quando, si aggiunge qui, il tessuto normativo offre la soluzione su un piatto d'argento) e ciò a maggior ragione in materia di imposta sul valore aggiunto, dove gli ordinamenti giuridici nazionali, stante la natura armonizzata dell'imposta, convivono con la supremazia dell'ordinamento giuridico dell'Unione europea.

Significativa, da questo punto di vista, è la questione attinente alla tempistica dell'esercizio del diritto al rimborso non forfettario dell'IVA non detratta sull'acquisto di auto e dei relativi componenti e ricambi in forza dell'allora vigenti disposizioni dell'art. 19-bis¹, comma 1, lett. c) ed), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che la Corte di Giustizia dell'Unione europea, con la sentenza 14 settembre 2006, causa C-228/05, *Stradasfalti*, ha dichiarato illegittime rispetto alle disposizioni recate dall'art. 17 della Direttiva n. 77/388/CEE (VI Direttiva IVA), che regolano nella normativa comunitaria l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA pagata o dovuta dai soggetti passivi di imposta sulle operazione di acquisto.

L'interpretazione che la Corte di Giustizia fornisce di una norma di diritto comunitario chiarendo e precisando, se necessario, il senso e la portata della norma stessa come deve o avrebbe dovuto essere interpretata ed applicata dal momento della sua entrata in vigore²³, ha come corollario che un soggetto d'imposta può richiedere, con effetto retroattivo al giorno dell'entrata in vigore della normativa nazionale contraria alla sesta direttiva, il rimborso dell'Iva indebitamente versata²⁴ conformemente alle modalità procedurali

²³ Corte di Giustizia, sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, *BP Soupergaz*.

²⁴ Sul rimborso dei tributi nazionali riscossi in violazione del diritto comunitario si veda, DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Pescara, 2003, pag. 165 e ss.; F. AMATUCCI, *I vincoli posti dalla giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, pag. 291 e ss.; CIPOLLINA, *Il rimborso della tassa sulle società: dagli orientamenti domestici alla pronuncia della Corte di giustizia*, in *Dir. Pubbl. Comp. Eur.*, 1999, pag. 308 e ss.; A. Marcheselli, *Niente "Overruling" per le sentenze della Corte di giustizia: la questione dei termini di rimborso*, in *Corriere tributario*, 30/2014, pagg. 2343 e ss.; G. M. Cipolla, *Diritto e processo nelle azioni*

stabilite dall'ordinamento giuridico interno dello Stato membro interessato²⁵, sempre che tali modalità non siano più onerose di quelle inerenti ad analoghe azioni di natura interna, né congegnate in modo tale da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento giuridico comunitario²⁶.

Il diritto di ottenere il rimborso delle somme riscosse da uno Stato membro in violazione delle norme di diritto comunitario costituisce, infatti, la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti agli amministrati dalle disposizioni comunitarie nell'interpretazione loro data dalla Corte²⁷.

La richiesta di rimborso delle somme riscosse in violazione delle norme comunitarie, quindi, dovrebbe riguardare l'imposta indebitamente percepita dallo stato inadempiente dal giorno di entrata in vigore della norma interna contraria a quella comunitaria ed il termine, entro cui la richiesta di rimborso deve essere avanzata, dovrebbe iniziare a decorrere dal giorno della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee del dispositivo della sentenza che dichiara la violazione del diritto comunitario²⁸.

Accertata l'incompatibilità con l'ordinamento giuridico comunitario dell'allora vigente art. 19-bis1, comma 1, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972, s'è posta la questione circa il *dies a quo* del termine decadenziale entro cui i soggetti passivi di imposta devono far valere il diritto al rimborso dell'IVA non detratta²⁹, ed analogamente a quanto illustrati negli

di indebito comunitario: quando la Corte di Cassazione inventa l'overruling per rimettere "in terminis" i contribuenti, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 6/2012, pagg. 502 e ss.; P. Centore, "Overruling" e "vulnus" del diritto unionale: esiste un rimedio, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 6/2015, pagg. 465 e ss.; F. Amatucci, L'"overruling" interpretativo ministeriale non incide sul "dies a quo" per il rimborso dell'Iva Nota a CGUE sez. III 15 dicembre 2011 (causa C-427/10), in Rassegna tributaria, 2012, fasc. 3, pp. 803-816

²⁵ L'inadempimento agli obblighi comunitari da parte degli Stati membri può dar luogo anche al risarcimento del danno. Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 19 novembre 1991, cause riunite C-6/90 e C-9/90, *Francovich e altri*. Sul punto si veda, CIPOLLINA, *Il privilegio di affiliazione fra diritto interno e diritto comunitario: il caso Denkavit*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1997, II, pag. 12 e ss.; G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2003, pag. 334 e ss.

²⁶ Sulle condizioni per il rimborso di tributi nazionali riscossi in violazione del diritto comunitario la Corte di Giustizia delle Comunità Economiche Europee si è espressa più volte.

Sul punto si veda, Corte di Giustizia, sentenza 9 novembre 1983, causa 199/82, *San Giorgio*; Corte di Giustizia, sentenza 2 febbraio 1988, causa 309/85, *Barra*; Corte di Giustizia, sentenza 25 luglio 1991, causa C-208/90, *Emmot*; Corte di Giustizia, sentenza 6 dicembre 1994, C-410/92, *Johnson*.

Sugli ostacoli e sugli aspetti procedurali del rimborso si veda, DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Pescara, 2003, pag. 165 e ss.; F. AMATUCCI, *I vincoli posti dalla giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, pag. 291 e ss.; G. CASERTANO, *La restituzione delle tasse riscosse in violazione del diritto comunitario, ne' il fisco*, 1993, pag. 7078.

²⁷ Corte di Giustizia, sentenza 2 febbraio 1988, causa 309/ 85, *Barra*.

²⁸ Sul termine entro cui chiedere il rimborso si veda, DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Pescara, 2003, pag. 177 e ss.; A. Bodrito, *Il termine di decadenza del rimborso per imposta in contrasto con il diritto comunitario decorre dal versamento*, in Rivista di Giurisprudenza tributaria, 1/2015, pagg. 17 e ss.; R. Miceli, *La decorrenza dei termini per l'esercizio dell'azione di rimborso in caso di sopravvenuta (autorevole) interpretazione di una disposizione. In attesa di una svolta decisiva* Nota a Cass. sez. tribut. 6 settembre 2013, n. 20526 in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2014, fasc. 2, pp. 547-566.

interventi precedenti, è emerso un contrasto interpretativo in seno alla Corte Suprema di Cassazione, sulla cui composizione, già lo si anticipa, si ritiene non possa avere alcuna rilevanza il principio enunciato dalle Sezioni Unite Civili³⁰ della medesima Corte in relazione al termine entro cui far valere il diritto al rimborso della maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche pagata dai lavoratori dipendenti uomini che non rientravano nell'ambito soggettivo applicativo dell'incentivo all'esodo" previsto dall'art. 19, co. 4-*bis*, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle imposte sui redditi – TUIR), dichiarato illegittimo rispetto al diritto dell'Unione europea dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea nella sentenza 21 luglio 2005, causa C-207/04, *Vergani*.

2. Il contrasto in seno alla giurisprudenza di legittimità sul dies a quo del termine entro cui esercitare il diritto al rimborso non forfettario dell'IVA non detratta ex art. 19-bis, comma 1, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972

La Corte di Giustizia dell'Unione europea, nella sentenza 14 settembre 2006, causa C-228/05, *Stradasfalti*, ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 19-*bis*1, comma 1, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972, nel testo in vigore sino al 14 novembre 2006, rispetto alle disposizioni recate dall'art. 17 della Direttiva n. 77/388/CEE (VI Direttiva IVA), in quanto le medesime disposizioni normative interne escludevano la detrazione dell'IVA sulle autovetture e i relativi componenti e ricambi³¹.

Lo Stato italiano, in ottemperanza alla sentenza *Stradasfalti* della Corte di Giustizia dell'Unione europea e al fine di regolamentare il procedimento di rimborso forfettario e analitico dell'IVA non detratta dai soggetti passivi di imposta, ha ritenuto di dover emanare una normativa *ad hoc*: il D.L. 15 settembre 2006, n. 258, convertito dalla Legge 10 novembre 2006, n. 278, recante «*disposizioni urgenti di adeguamento alla sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee in data 14 settembre 2006 nella causa C-228/05 in materia di detraibilità dell'IVA*».

L'art. 1, comma 1, del D.L. n. 258 del 2006 prevede che i soggetti passivi di imposta che non vogliono aderire al rimborso forfettario dell'IVA non detratta (in relazione al quale l'istanza doveva essere presentata in via telematica entro il 20 ottobre 2007) hanno «*la possibilità di dimostrare il diritto ad una detrazione in misura superiore presentando apposita istanza ai sensi dell'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, contenente i dati e gli elementi comprovanti la misura, nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, dell'effettivo utilizzo in base a criteri di reale inerenza, stabiliti con il provvedimento di cui al presente comma*».

³⁰ Cfr. Corte di Cassazione, SS.UU. civili, sentenza 16 giugno 2014, n. 13676, reperibile in Corr. trib., 2014, 2346.

³¹ Sull'argomento si veda: Raffaello Lupi – Massimiliano Giorgi, *Iva autovetture: detrazione e uso promiscuo*, in Dialoghi di diritto tributario, 2006, fasc. 7-8, pp. 1033-1050.

L'Agenzia delle entrate, al punto 3.1., del Provvedimento del 22 febbraio 2007, attuativo del D.L. n. 258 del 2006, puntualizza che *«I contribuenti che non intendono avvalersi della determinazione forfetaria delle percentuali di detrazione, possono individuare analiticamente la misura della detrazione spettante e chiederne il rimborso presentando agli uffici dell'Agenzia delle entrate apposita istanza ai sensi dell'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 entro il termine di due anni decorrenti dal 15 novembre 2006, data di entrata in vigore della legge 10 novembre 2006, n. 278, di conversione del decreto legge 15 settembre 2006, n. 258, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 265 del 14 novembre 2006»*.

La questione sul *dies a quo* del termine decadenziale entro cui i soggetti passivi di imposta avrebbero dovuto far valere il diritto al rimborso non forfetario dell'IVA non detratta va, quindi, analizzata avendo a mente le disposizioni testé richiamate e l'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo cui *«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 per la restituzione»*.

Proprio il coordinamento tra l'art. 21, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992 e le disposizioni recate dall'art. 1, comma 1, del D.L. 15 settembre 2006, n. 258 e dal punto 3.1. del Provvedimento 22 febbraio 2007 del Direttore dell'Agenzia delle entrate è all'origine del contrasto sviluppatosi tra diversi orientamenti della giurisprudenza di legittimità sull'individuazione del *dies a quo* del termine decadenziale di due anni previsto dal citato art. 21 ed entro cui i soggetti passivi di imposta avrebbero dovuto far valere il diritto al rimborso non forfetario dell'IVA non detratta.

2.1. La sentenza 4 aprile 2012, n. 5411, emessa dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione

La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, nella sentenza 4 aprile 2012, n. 5411, muovendo dal presupposto che *«il legislatore nazionale con il Decreto Legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito, con modificazioni, dalla Legge 10 novembre 2006, n. 278, ha ritenuto necessaria l'emanazione di "disposizioni urgenti di adeguamento alla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee in data 14 settembre 2006 nella causa C-228/05, in materia di detraibilità dell'Iva"»*, dando così *«implicitamente per scontato che la sentenza in questione non fosse self-executing ma richiedesse "norme di adeguamento"»*, che *«Dalla stessa dizione letterale del Decreto Legge n. 258 del 2006 (come modificato dalla legge di conversione), del resto, emerge con chiarezza come il legislatore abbia inteso plasmare un "nuovo" diritto del contribuente con specifiche modalità di esercizio e scadenze temporali, che decorrono dalla entrata in vigore della nuova normativa»* e che, quindi, solo dopo l'emanazione del D.L. n. 258 del 2006 era merso in capo al contribuente il diritto a chiedere il rimborso analitico dell'IVA non detratta in forza dell'art. 19-bis¹, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972, sanciva che il termine biennale decadenziale previsto, dall'art. 21, comma 2,

secondo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992, per l'esercizio di tale diritto al rimborso decorresse, come previsto dal punto 3.1. del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, dalla data del 15 novembre 2006³² (data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 258 del 2006) e non, come sembra aver sostenuto l'Agenzia delle entrate nel ricorso per cassazione, dalla data del versamento della maggiore imposta³³. Secondo i giudici di legittimità, quindi, alla fattispecie del rimborso analitico dell'IVA non detratta *ex art. 19-bis1*, comma 1, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972 non poteva applicarsi, con riferimento al *dies a quo*, la previsione, contenuta nell'art. 21, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992, secondo cui «*La domanda di restituzione ... non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ...*».

La Suprema Corte, pertanto, concludeva per la tempestività dell'istanza di rimborso non forfettario dell'IVA non detratta nei periodi di imposta 2001 e 2002, che il contribuente aveva presentato dopo la decorrenza dei due anni dalla data del versamento della maggiore IVA non dovuta e prima del pronunciamento della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

³² Come previsto, del resto, dall'art. 1, punto 3.1., del Provvedimento 22 febbraio 2007 del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

³³ La Suprema Corte nella citata sentenza n. 5411 del 2012 ha, infatti, evidenziato che «*nel caso di specie, il legislatore nazionale con il D.L. 15 settembre 2006, n. 258, convertito, con modificazioni, dalla L. 10 novembre 2006, n. 278, ha ritenuto necessaria l'emanazione di "disposizioni urgenti di adeguamento alla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee in data 14 settembre 2006 nella causa C-228/05, in materia di detraibilità dell'Iva". Ha dato così implicitamente per scontato che la sentenza in questione non fosse self-executing ma richiedesse "norme di adeguamento" e quindi solo dopo l'emanazione di tali norme si costituisse in capo al contribuente il diritto a chiedere rimborso (e perciò iniziassero a decorrere i termini di decadenza). Del resto, dalla dizione letterale del D.L. n. 258 (come modificato dalla legge di conversione) emerge con chiarezza come il legislatore abbia inteso plasmare un "nuovo" diritto del contribuente con specifiche modalità di esercizio e scadenze temporali, che decorrono dalla entrata in vigore della nuova normativa, proprio perché le relative istanze debbono essere conformi a modelli indicati nelle norme dello stesso decreto legge. Infatti, il comma 1, dell'art. 1 di tale testo normativo recita: "ai fini dell'attuazione della sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee del 14 settembre 2006 nella causa 228/05, in sede di prima applicazione i soggetti passivi che fino alla data del 13 settembre 2006 hanno effettuato nell'esercizio dell'impresa, arte o professione acquisti ed importazioni di beni e servizi indicati nell'art. 19 bis, comma 1, lett. c) ed), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, presentano in via telematica entro il 20 ottobre 2007, apposita istanza di rimborso, utilizzando uno specifico modello, da approvarsi entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. Con il medesimo provvedimento sono individuati i dati e i documenti che devono essere indicati o predisposti a fondamento dell'istanza di rimborso. Con il predetto provvedimento possono essere, inoltre, stabilite le differenti percentuali di detrazione dell'imposta per distinti settori di attività in relazione alle quali è ammesso il rimborso in misura forfettaria. Resta ferma, per i contribuenti che non aderiscono al suddetto rimborso forfettario, ovvero per coloro che non presentano l'istanza entro il predetto termine, la possibilità di dimostrare il diritto ad una detrazione in misura superiore presentando apposita istanza ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21 e successive modificazioni, contenente i dati e gli elementi comprovanti la misura, nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, dell'effettivo utilizzo in base a criteri di reale inerenza, stabiliti con il provvedimento di cui al presente comma. Al fine di evitare ingiustificati arricchimenti, i dati hanno ad oggetto anche gli altri tributi rilevanti ai fini della complessiva determinazione delle somme effettivamente spettanti". E dal testo di legge emerge una disciplina completa ed innovativa che regola i diritti (o meglio le legittime aspettative) che nascono dalla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee nella causa C-228/05».*

La soluzione interpretativa fornita dal Supremo Collegio nella sentenza n. 5411 del 2012, in merito al coordinamento tra l'art. 1 del D.L. n. 258 del 2006, il punto 3.1. del Provvedimento dell' Agenzia delle entrate, da un lato e l'art. 21, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992, è stata pienamente condivisa dalla Sezione VI civile della Corte di Cassazione nelle ordinanze 7 febbraio 2013, nn. 3008³⁴ e 3024³⁵, 11 febbraio 2013, nn. 3259 e 3260³⁶ e dalla

³⁴ La Suprema Corte nell'ordinanza n. 3008 del 2013, dopo aver rammentato che in «*termini di principio - il contrasto della disciplina interna con quella comunitaria non è idoneo ad alterare l'applicazione delle comuni regole in materia di decadenza per la formulazione dell'istanza di rimborso, così come è principio pacifico (per tutte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 526 del 12/01/2007) nella giurisprudenza di questa Corte*», riconosce che in tema di rimborso dell'IVA non detratta ex art. 19-bis¹, comma 1, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972, presentato dopo la più volte citata sentenza *Stradasfalti* della Corte di Giustizia dell'Unione europea, «*soccorre una specificità a cui può essere dato idoneo risalto a mezzo del richiamo alla seguente recente pronuncia di questa Corte: "In tema di rimborsi I.V.A., il termine di decadenza per chiedere la restituzione di quanto corrisposto all'erario per effetto di disposizione nazionale poi dichiarata incompatibile con il diritto comunitario dalla Corte di Giustizia UE non decorre dalla data del pagamento, se la sentenza non possa essere immediatamente applicata, ma richieda una disciplina di attuazione. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che aveva escluso la decorrenza del termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso in riferimento all'IVA pagata sugli acquisti e costi di gestione di veicoli attinenti all'attività di impresa e ritenuta non dovuta dalla sentenza della Corte di Giustizia UE del 14 settembre 2006, in causa C-228/05, rilevando che a questa pronuncia era stato necessario dare attuazione con il Decreto legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito con modificazioni dalla Legge 10 novembre 2006, n. 278, che ha costituito un nuovo diritto, con modalità di esercizio e cadenze temporali che decorrono dalla sua data di entrata in vigore, in quanto le relative istanze debbono essere conformi a modelli indicati nelle sue disposizioni normative" (Sez. 5, Sentenza n. 5411 del 04/04/2012)*».

³⁵ La Suprema Corte nella citata ordinanza n. 3024 del 2013 ha, infatti, evidenziato che «*in tema di diritto al rimborso dell'IVA non detratta dal contribuente ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19 bis, comma 1, questa Corte ha già chiarito - con la recente sentenza n. 5411/12, dalla quale non c'è ragione di discostarsi - che il legislatore nazionale, dettando il Decreto Legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito, con modificazioni, dalla Legge 10 novembre 2006, n. 278, recante "disposizioni urgenti di adeguamento alla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europea in data 14 settembre 2006 nella causa C-228/05, in materia di detraibilità dell'Iva" - ha ritenuto che detta sentenza non sia self-executing, ma richieda "norme di adeguamento". Pertanto, solo con l'emanazione di tali norme si è costituito in capo al contribuente il diritto di chiedere rimborso e, perciò, decorrono i termini di decadenza.*

Dalla stessa dizione letterale del Decreto Legge n. 258 del 2006 (come modificato dalla legge di conversione), del resto, emerge con chiarezza come il legislatore abbia inteso plasmare un "nuovo" diritto del contribuente con specifiche modalità di esercizio e cadenze temporali, che decorrono dalla entrata in vigore della nuova normativa, proprio perché le relative istanze debbono essere conformi a modelli indicati nelle norme dello stesso decreto legge; cosicché, in definitiva, deve concludersi che dal Decreto Legge n. 258 del 2006 emerge una disciplina completa ed innovativa che regola i diritti (o meglio le legittime aspettative) che nascono dalla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee nella causa C-228/05».

³⁶ La Suprema Corte nelle citate ordinanze nn. 3259 e 3260 del 2013 ha, infatti, evidenziato che «*in tema di diritto al rimborso dell'IVA non detratta dal contribuente ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19 bis, comma 1, questa Corte ha già chiarito - con la recente sentenza n. 5411/12, dalla quale non c'è ragione di discostarsi - che il legislatore nazionale, dettando il Decreto Legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito, con modificazioni, dalla Legge 10 novembre 2006, n. 278, recante "disposizioni urgenti di adeguamento alla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europea in data 14 settembre 2006 nella causa C-228/05, in materia di detraibilità dell'Iva" - ha ritenuto che detta sentenza non sia self-executing, ma richieda "norme di adeguamento". Pertanto, solo con l'emanazione di tali norme si è costituito in capo al contribuente il diritto di chiedere rimborso e, perciò, decorrono i termini di decadenza.*

Dalla stessa dizione letterale del Decreto Legge n. 258 del 2006 (come modificato dalla legge di conversione), del resto, emerge con chiarezza come il legislatore abbia inteso plasmare un "nuovo" diritto del contribuente con specifiche modalità di esercizio e cadenze temporali, che decorrono dalla entrata in vigore della nuova normativa è proprio perché le relative istanze debbono essere conformi a modelli indicati nelle norme dello

Sezione Tributaria della medesima Corte nelle sentenze 2 aprile 2014, n. 7641³⁷, 2 luglio 2014, n. 15023³⁸, 5 novembre 2014, n. 23552³⁹, 26 novembre 2014, n. 25124⁴⁰, 12 dicembre

stesso decreto legge; cosicché, in definitiva, deve concludersi che dal Decreto Legge n. 258 del 2006 emerge una disciplina completa ed innovativa che regola i diritti (o meglio le legittime aspettative) che nascono dalla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee nella causa C-228/05».

³⁷ La Suprema Corte nella citata sentenza n. 7641 del 2013 ha, infatti, evidenziato che «Per adeguare la normativa nazionale al giudicato dei giudici comunitari e alla correlata decisione del Consiglio dell'UE (18/06/2007) il precitato articolo 19 bis1, lettera c), è stata modificata più volte dal settembre 2006 in poi, approdando al testo attualmente vigente:

"l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore, diversi da quelli di cui alla lettera f) dell'allegata tabella B, e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio..."

Il periodo pregresso è stato regolato dal Decreto Legge n. 258 del 2006, articolo 1, comma 1: "Ai fini dell'attuazione della sentenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee del 14 settembre 2006 nella causa C-228/05, in sede di prima applicazione i soggetti passivi che fino alla data del 13 settembre 2006 hanno effettuato nell'esercizio dell'impresa, arte o professione acquisti ed importazioni di beni e servizi indicati nel Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 19 bis1, comma 1, lettera c) e d), presentano in via telematica entro il 15 aprile 2007 apposita istanza di rimborso, utilizzando uno specifico modello, da approvarsi entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. Con il medesimo provvedimento sono individuati i dati e i documenti che devono essere indicati o predisposti a fondamento dell'istanza di rimborso. Al fine di evitare ingiustificati arricchimenti, i dati hanno ad oggetto anche gli altri tributi rilevanti ai fini della complessiva determinazione delle somme effettivamente spettanti. Con il predetto provvedimento possono essere, inoltre, stabilite le differenti percentuali di detrazione dell'imposta per distinti settori di attività in relazione alle quali è ammesso il rimborso in misura forfetaria. Resta ferma, per i contribuenti che non aderiscono al suddetto rimborso forfetario, ovvero per coloro che non presentano l'istanza entro il predetto termine del 15 aprile 2007, la possibilità di dimostrare il diritto ad una detrazione in misura superiore presentando apposita istanza ai sensi del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 21, e successive modificazioni, contenente i dati e gli elementi comprovanti la misura, nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, dell'effettivo utilizzo in base a criteri di reale ineranza, stabiliti con il provvedimento di cui al presente comma".

Con il provvedimento direttoriale del 22 febbraio 2007 (in G.U. n. 69 del 22/03/2007) e' stato approvato il modello da utilizzarsi per presentare apposita istanza di rimborso dell'IVA detraibile, forfetariamente determinata ai sensi del decreto-legge, relativamente agli acquisti, anche intracomunitari, ed importazioni di beni e servizi indicati nell'articolo 19 bis1, comma 1, lettera c) e d), del decreto IVA, effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione a partire dal 1 gennaio 2003 e fino alla data del 13 settembre 2006. Nel caso di rimborso richiesto in misura forfetaria (articolo 2) ha stabilito che la detrazione è ammessa nella misura del 35% per i settori agricolo e assimilati (agricoltura, caccia, silvicoltura, pesca, piscicoltura) e del 40% per gli altri settori di attività.

Per i contribuenti che non si sono avvalsi della determinazione forfetaria delle percentuali di detrazione, si è stabilito che essi potevano individuare analiticamente la misura della detrazione spettante e chiederne il rimborso presentando agli uffici dell'Agenzia delle entrate apposita istanza ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21, entro il termine di due anni decorrenti dal 15 novembre 2006.

L'istanza doveva essere corredata dai dati indicanti la misura dell'effettivo utilizzo dell'autoveicolo nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, in base a criteri di reale ineranza, ricavabili da documenti di contabilità aziendale da cui potesse desumersi la percorrenza del veicolo in relazione all'esercizio dell'attività d'impresa; nonché documentazione amministrativo-contabile nella quale fossero indicati gli elementi idonei ad attestare che il veicolo è stato utilizzato in orari e su percorsi coerenti con l'ordinario svolgimento dell'attività.

Questa Corte - premesso che la sentenza della Corte di giustizia richiedeva una disciplina amministrativa di attuazione adottata con il Decreto Legge n. 258, e dettante modalità di esercizio e scadenze temporali con decorrenza dalla sua data di entrata in vigore (Sez. 5, Sentenza n. 5411 del 2012; conf. Sez. 6-5, Ordinanze nn. 3008, 3024, 3259, 3260 del 2013)...».

2014, n. 26199⁴¹, 22 dicembre 2014, nn. 27185 e 27186⁴² e 15 luglio 2015, nn. 14789 e 14790⁴³, con il conseguente riconoscimento da parte di tutte le predette pronunce della

³⁸ La Suprema Corte nella citata sentenza n. 15023 del 2014 ha, infatti, evidenziato che «*Questa Corte ha infatti chiarito come "in tema di rimborsi I.V.A., il termine di decadenza per chiedere la restituzione di quanto corrisposto all'erario per effetto di disposizione nazionale poi dichiarata incompatibile con il diritto comunitario dalla Corte di Giustizia UE non decorre dalla data del pagamento, se la sentenza non possa essere immediatamente applicata, ma richieda una disciplina di attuazione: nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che aveva escluso la decorrenza del termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso in riferimento all'IVA pagata sugli acquisti e costi di gestione di veicoli attinenti all'attività di impresa e ritenuta non dovuta dalla sentenza della Corte di Giustizia UE del 14 settembre 2006, in causa C-228/05, rilevando che a questa pronuncia era stato necessario dare attuazione con il Decreto Legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito con modificazioni dalla Legge 10 novembre 2006, n. 278, che ha costituito un nuovo diritto, con modalità di esercizio e scadenze temporali che decorrono dalla sua data di entrata in vigore, in quanto le relative istanze debbono essere conformi a modelli indicati nelle sue disposizioni normative" (Cass. n. 5411 del 2012)*».

³⁹ La Suprema Corte nella citata sentenza n. 23552 del 2014 ha, infatti, evidenziato che «*Ed invero, questa Corte ha affermato al riguardo che, in tema di rimborsi IVA, il termine di decadenza per chiedere la restituzione di quanto corrisposto all'Erario per effetto di disposizione nazionale, poi dichiarata incompatibile con il diritto comunitario dalla Corte di Giustizia UE, non decorre dalla data del pagamento, se la sentenza non possa essere immediatamente applicata, ma richieda una disciplina di attuazione.*

Sicché va esclusa la decorrenza del termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso in riferimento all'IVA pagata sugli acquisti e costi di gestione di veicoli attinenti all'attività di impresa, e ritenuta non dovuta dalla sentenza della Corte di Giustizia UE del 14.9.2006, in causa C-228/05, dalla data del relativo pagamento, atteso che a questa pronuncia era stato necessario dare attuazione con il Decreto Legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito con modificazioni dalla Legge 10 novembre 2006, n. 278, che ha costituito un nuovo diritto, con modalità di esercizio e scadenze temporali che decorrono dalla sua data di entrata in vigore, in quanto le relative istanze debbono essere conformi a modelli indicati nelle sue disposizioni normative (Cass. 5411/2012)».

⁴⁰ La Suprema Corte nella citata sentenza n. 25124 del 2014 ha, infatti, evidenziato che «*con il Decreto Legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito con modificazioni dalla Legge 10 novembre 2006, n. 278, e' venuto a costituirsi un nuovo diritto, con modalità di esercizio e scadenze temporali che decorrono dalla sua data di entrata in vigore, in quanto le relative istanze debbono essere conformi ai modelli indicati nelle sue disposizioni normative. Tanto che - con riferimento alla decorrenza del termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso in riferimento all'IVA pagata sugli acquisti e costi di gestione di veicoli attinenti all'attività di impresa, e ritenuta non dovuta dalla sentenza della Corte di Giustizia UE del 14.9.2006, in causa C-228/05 - questa Corte ha chiarito che il termine di decadenza per richiedere il rimborso dell'IVA non dovuta non decorre dalla data del relativo pagamento, atteso che a questa pronuncia era stato necessario dare attuazione con la normativa nazionale succitata (Cass. 5411/2012)*».

⁴¹ La Suprema Corte nella citata sentenza n. 26199 del 2014 ha, infatti, evidenziato che «*con il DL 15.9.2006, n. 258, convertito con modificazioni dalla legge 10.11.2006, n. 278, è venuto a costituirsi un nuovo diritto, con modalità di esercizio e scadenze temporali che decorrono dalla sua data di entrata in vigore, in quanto le relative istanze debbono essere conformi ai modelli indicati nelle sue disposizioni normative. Tanto che - con riferimento alla decorrenza del termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso in riferimento all'IVA pagata sugli acquisti e costi di gestione di veicoli attinenti all'attività di impresa, e ritenuta non dovuta dalla sentenza della Corte di Giustizia UE del 14.9.2006, in causa C-228/05 - questa Corte ha chiarito che il termine di decadenza per richiedere il rimborso dell'IVA non dovuta non decorre dalla data del relativo pagamento, atteso che a questa pronuncia era stato necessario dare attuazione con la normativa nazionale succitata (Cass. 5411/2012)*».

⁴² La Suprema Corte nelle citate sentenze nn. 27185 e 27186 ha, infatti, evidenziato che «*invero, questa Corte ha affermato al riguardo che, in tema di rimborsi IVA, il termine di decadenza per chiedere la restituzione di quanto corrisposto all'Erario per effetto di disposizione nazionale, poi dichiarata incompatibile con il diritto comunitario dalla Corte di Giustizia UE, non decorre dalla data del pagamento, se la sentenza non possa essere immediatamente applicata, ma richieda una disciplina di attuazione. Sicché va esclusa la decorrenza del termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso in riferimento all'IVA pagata sugli acquisti e*

costi di gestione di veicoli attinenti all'attività di impresa, e ritenuta non dovuta dalla sentenza della Corte di Giustizia UE del 14.9.2006, in causa C-228/05, dalla data del relativo pagamento, atteso che a questa pronuncia era stato necessario dare attuazione con il Decreto Legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito con modificazioni dalla Legge 10 novembre 2006, n. 278, che ha costituito un nuovo diritto, con modalità di esercizio e scadenze temporali che decorrono dalla sua data di entrata in vigore, in quanto le relative istanze debbono essere conformi a modelli indicati nelle sue disposizioni normative (Cass. 5411/2012)».

⁴³ La Suprema Corte nelle citate sentenze n. 14789 e 14790 del 2015 ha, infatti, evidenziato che «L'articolo 19-bis, comma 1 del decreto IVA, nel testo vigente dal 1 gennaio 2002 all'11 agosto 2006, stabiliva: "In deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19: ... c) l'imposta relativa all'acquisto o alla importazione di ciclomotori, di motocicli e di autovetture ed autoveicoli indicati nel Decreto Legislativo 30 aprile 1992, n. 285, articolo 54, lettera a) e c), non compresi nell'allegata tabella B e non adibiti ad uso pubblico, che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, e dei relativi componenti e ricambi, nonché alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 16, comma 3 ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi, non è ammessa in detrazione salvo che per gli agenti o rappresentanti di commercio; ...".

La Corte di giustizia, interpellata sulla compatibilità comunitaria di tale disposizione limitativa del diritto di detrazione, ha affermato che lo Stato italiano, per introdurre una limitazione di tal genere avrebbe dovuto consultare preventivamente il comitato IVA e rispettare i termini dell'indicazione della loro imitazione temporanea. Sicché i contribuenti che, come l'odierna controricorrente, non avevano potuto detrarre l'IVA assolta sulle spese d'impiego di autovetture dovevano poter ricalcolare il loro debito d'imposta sul valore aggiunto conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, n. 2, della sesta direttiva, nella misura in cui i beni e i servizi erano stati impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta (Sentenza n. 228 del 14/09/2006, Stradasfalti).

Per adeguare la normativa nazionale al giudicato dei giudici comunitari e alla correlata decisione del Consiglio dell'UE (18/06/2007) il precitato articolo 19-bis, comma 1, lettera c) è stata modificata più volte dal settembre 2006 in poi, approdando al testo attualmente vigente: "l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore, diversi da quelli di cui alla lettera f) dell'allegata tabella B, e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché" per gli agenti e rappresentanti di commercio...".

Il periodo pregresso e' stato regolato dal Decreto Legge n. 258 del 2006, articolo 1, comma 1: "Ai fini dell'attuazione della sentenza della Corte di giustizia delle Comunità' europee del 14 settembre 2006 nella causa C-228/05, in sede di prima applicazione i soggetti passivi che fino alla data del 13 settembre 2006 hanno effettuato nell'esercizio dell'impresa, arte o professione acquisti ed importazioni di beni e servizi indicati nell'articolo 19-bis, comma 1, lettera c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, presentano in via telematica entro il 15 aprile 2007 apposita istanza di rimborso, utilizzando uno specifico modello, da approvarsi entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. Con il medesimo provvedimento sono individuati i dati e i documenti che devono essere indicati o predisposti a fondamento dell'istanza di rimborso. Al fine di evitare ingiustificati arricchimenti, i dati hanno ad oggetto anche gli altri tributi rilevanti ai fini della complessiva determinazione delle somme effettivamente spettanti. Con il predetto provvedimento possono essere, inoltre, stabilite le differenti percentuali di detrazione dell'imposta per distinti settori di attività in relazione alle quali è ammesso il rimborso in misura forfetaria. Resta ferma, per i contribuenti che non aderiscono al suddetto rimborso forfetario, ovvero per coloro che non presentano l'istanza entro il predetto termine del 15 aprile 2007, la possibilità di dimostrare il diritto ad una detrazione in misura superiore presentando apposita istanza ai sensi del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 21, e successive modificazioni, contenente i dati e gli elementi comprovanti la misura, nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, dell'effettivo utilizzo in base a criteri di reale ineranza, stabiliti con il provvedimento di cui al presente comma.".

Con il provvedimento direttoriale del 22 febbraio 2007 (in G.U. n. 69 del 22/03/2007) e' stato approvato il modello da utilizzarsi per presentare apposita istanza di rimborso dell'IVA detraibile, forfetaria mente determinata ai sensi del decreto-legge, relativamente agli acquisti, anche intracomunitari, ed importazioni di beni e servizi indicati nell'articolo 19-bis, comma 1, lettera c) e d), del decreto IVA, effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione a partire dal 1 gennaio 2003 e fino alla data del 13 settembre 2006. Nel caso di rimborso richiesto in misura forfetaria (articolo 2) ha stabilito che la detrazione e' ammessa nella misura del

tempestività delle istanze di rimborso analitico dell'IVA non detratta presentate in riferimento a periodi di imposta rispetto ai quali era già decorso il termine biennale decorrente dalla data del versamento (2001, 2002 e 2003)⁴⁴.

Si fa notare che la soluzione interpretativa adottata dalla Sezione tributaria della Corte di Cassazione nella citata sentenza n. 5411 del 2012 è stata ribadita dalla medesima Suprema Corte sia con riferimento ad istanze presentate prima del pronunciamento della Corte di Giustizia dell'Unione europea, nelle sentenze n. 3008 del 2013, n. 7641 del 2014, n. 15023 del 2014, n. 23352 del 2014, n. 25124 del 2014, n. 26199 del 2014, n. 27185 del 2014 e n. 27186 del 2014, n. 14789 del 2015 e n. 14790 del 2015, sia con riferimento ad istanze presentate dopo il pronunciamento della Corte di Giustizia dell'Unione europea, nelle sentenze n. 3024 del 2013, n. 3259 del 2013 e 3260 del 2013.

2.2. La sentenza 12 marzo 2015, n. 5014, emessa dalla Sezione VI civile della Corte di Cassazione

La Sezione VI civile della Corte di Cassazione, nella sentenza 12 marzo 2015, n. 5014, ritiene che alla fattispecie del rimborso dell'IVA non detratta *ex art. 19-bis*1, comma 1, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972 vada esteso il principio di diritto enunciato, con la sentenza 16 giugno 2014, n. 13676, dalle Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione in materia di rimborso della maggiore IRPEF versata dai lavoratori dipendenti uomini che non rientravano nell'ambito soggettivo applicativo dell'"incentivo all'esodo" previsto dall'art. 19, co. 4-*bis*, del TUIR, successivamente dichiarato in contrasto con il diritto comunitario dalla sentenza 21 luglio 2005, causa C-207/04, *Vergani*: il termine decadenziale del diritto al rimborso di un tributo decorre dalla data del versamento anche quando tale versamento

35% per i settori agricolo e assimilati (agricoltura, caccia, silvicoltura, pesca, piscicoltura) e dei 40% per gli altri settori di attività. Per i contribuenti che non si sono avvalsi della determinazione forfetaria delle percentuali di detrazione, si è stabilito che essi potevano individuare analiticamente la misura della detrazione spettante e chiederne il rimborso presentando agli uffici dell'Agenzia delle entrate apposita istanza ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21, entro il termine di due anni decorrenti dal 15 novembre 2006. L'istanza doveva essere corredata dai dati indicanti la misura dell'effettivo utilizzo dell'autoveicolo nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, in base a criteri di reale inerenza, ricavabili da documenti di contabilità aziendale da cui potesse desumersi la percorrenza del veicolo in relazione all'esercizio dell'attività d'impresa; nonché da documentazione amministrativo-contabile nella quale fossero indicati gli elementi idonei ad attestare che il veicolo è stato utilizzato in orari e su percorsi coerenti con l'ordinario svolgimento dell'attività».

Questa Corte - premesso che la sentenza della Corte di giustizia richiedeva una disciplina amministrativa di attuazione adottata con il Decreto Legge n. 258 e dettante modalità di esercizio e scadenze temporali con decorrenza dalla sua data di entrata in vigore (Cass. n. 5411 del 2012 e n. 27185 del 2014; conf. nn. 3008, 3024, 3259, 3260 del 2013) ...».

⁴⁴ L'interpretazione normativa proposta dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione nella sentenza n. 5411 del 2012 è sostanzialmente condivisa dalla medesima Sezione anche nelle sentenze 3 agosto 2012, n. 14064 e 29 aprile 2015, n. 8626.

diviene indebita per effetto di una sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea che dichiara l'illegittimità comunitaria della norma interna⁴⁵.

La Suprema Corte, muovendo dal presupposto che il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione nella sentenza n. 13676 del 2014 abbia una portata espansiva, si discosta dai precedenti della medesima Corte sopra richiamati ed afferma che il *dies a quo* del termine biennale decadenziale entro cui esercitare il diritto al rimborso dell'IVA non detratta in forza dell'art. 19-bis1, comma 1, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972 deve essere individuato nella data del versamento della maggiore imposta non dovuta, non potendo assumere, per ragioni di certezza dei rapporti giuridici, alcuna rilevanza né la predetta pronuncia del giudice comunitario né l'emanazione del D.L. n. 258 del 2006⁴⁶.

2.3. La sentenza 24 aprile 2015, n. 8373, emessa dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione

La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, nella sentenza 24 aprile 2015, n. 8373, contrariamente alla precedente sentenza n. 5014 del 2015, ritiene che nella fattispecie del rimborso dell'IVA non detratta in forza dell'art. 19-bis1, comma 1, lett. c) e d), del D.P.R. n.

⁴⁵ M. Peirola, La Corte di giustizia sul limite temporale del rimborso IVA Nota a CGCE sez. I 21 gennaio 2010 (causa C-472/08) in *Corriere tributario*, 2010, fasc. 12, pp. 951-955.

⁴⁶ La Suprema Corte nella sentenza n. 5014 del 2015 ha, infatti, evidenziato che «2.1. In tema di imposta sul valore aggiunto, la domanda di rimborso non rientrante tra quelle previste dal DPR n. 633 del 1972, art. 30, nel testo vigente all'epoca dei fatti, e perciò non contemplata da disposizioni specifiche, va proposta a norma del DLgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, a norma 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" (Cass. 8461/2005; 12433/2011).

La decadenza fissata dalla norma non soffre di proroghe correlate all'esercizio dell'azione accertatrice; e sul punto, la Corte di giustizia (con sentenza 8 maggio 2008, cause C-95/07, 96/07, Ec.), ha riconosciuto che non è, in linea di principio, contraria all'ordinamento comunitario la previsione nazionale che imponga un termine di decadenza per l'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, anche quando detto termine per il soggetto passivo Iva sia più breve rispetto a quello previsto per l'azione di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria.

Su questo termine non è destinato ad incidere la disciplina prevista dal DL n. 258 del 2006, convertito dalla L. n. 278 del 2006, la quale, unitamente al relativo provvedimento di attuazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 febbraio 2007, ha previsto le modalità per il recupero della detrazione IVA in relazione agli acquisti effettuati prima della sentenza della Corte in causa C-228/05, e precisamente dall'1 gennaio 2003 - data alla quale, al momento di emanazione del DL n. 258 del 2006, non erano scaduti i termini per esercitare la detrazione - al 13 settembre 2006, ossia al giorno precedente l'emissione della sentenza succitata (espressamente in termini, Cass. 12 dicembre 2014, n. 26199).

Né si può correlare il presupposto per la restituzione, idoneo a far decorrere il termine biennale, alla pronuncia della sentenza della Corte di giustizia, o all'emanazione del DL n. 258 del 2006. Ciò in applicazione del principio, di chiara portata espansiva, fissato dalle sezioni unite (Cass., sez. un., 16 giugno 2014, n. 13676), secondo cui allorché 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».

633 del 1972 non possa trovare applicazione il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione nella sentenza n. 13676 del 2014, in quanto la sentenza *Stradasfalti* della Corte di Giustizia dell'Unione europea non rientra tra le «*pronunce della CGUE immediatamente applicabili (self executing), cioè quelle che non richiedono la necessaria mediazione attuativa del legislatore*», visto che «*il legislatore italiano ha ritenuto comunque necessario dare attuazione alla sentenza della CGUE con il Decreto Legge n. 278 del 2006 (quale convertito e modificato)*».

La Suprema Corte, sulla base di queste premesse, riafferma il principio secondo cui il termine biennale decadenziale entro cui esercitare il diritto al rimborso dell'IVA non detratta in forza dell'art. 19-bis1, comma 1, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972 non può essere fatto decorrere dalla data del versamento della maggiore IVA non dovuta.

Quanto, invece, al corretto *dies a quo* del termine decadenziale, la Suprema Corte indica due possibili soluzioni: la data del 15 novembre 2006, cioè la data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 258 del 2006, come precisato dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate o la data del 23 febbraio 2007, cioè la data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del medesimo provvedimento direttoriale⁴⁷.

⁴⁷ La Suprema Corte nella citata sentenza n. 8373 del 2015 ha, infatti, evidenziato che «*Al riguardo va ricordato che le sezioni unite di questa Corte, con la sentenza n. 13676 del 2014, hanno fissato il principio secondo cui allorché 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, piuttosto che da quella in cui venne effettuato il versamento o venne operata la ritenuta, termine fissato per le imposte sui redditi dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, articolo 38 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. Con la medesima pronuncia, le sezioni unite hanno altresì precisato (in tema di rimborso delle imposte sui redditi) che il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi, previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, articolo 38 e decorrente dalla "data del versamento" o da quella in cui "la ritenuta è stata operata", opera 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, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia - come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale - incontra il limite dei rapporti esauriti, ipotizzabile allorché sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche. Detti principi, tuttavia, riguardano esclusivamente le pronunce della CGUE immediatamente applicabili (self executing), cioè quelle che non richiedono la necessaria mediazione attuativa del legislatore.*

Nella specie - con riferimento alla richiesta di rimborso di cui al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21, comma 2, - si versa in una situazione particolare.

Da un lato, l'indicata sentenza della CGUE, Stradasfalti, ha dichiarato l'originaria incompatibilità con l'ordinamento eurounitario delle norme italiane derogatorie (in senso limitativo) del diritto alla detrazione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19 con la conseguenza che viene automaticamente ripristinato (omisso medio) il regime ordinario di detrazione previsto da detto articolo 19 (secondo il dispositivo della sentenza, il soggetto passivo deve poter ricalcolare il suo debito d'imposta sul valore aggiunto conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, par. 2, della sesta direttiva 77/388 nella misura in cui i beni e i servizi sono stati impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta; inoltre, va tenuto conto, ai sensi dell'articolo 17, par. 1, della stessa direttiva, che il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile): in tal senso, in un caso analogo a quello in esame, Cass. n. 3457 del 2014, che -

2.4. *La sentenza 6 maggio 2015, n. 9034, emessa dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione*

La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, nella sentenza 6 maggio 2015, n. 9034, è stata chiamata a pronunciarsi sulla tempestività di un'istanza di rimborso dell'IVA non detratta sull'acquisto di auto e dei relativi componenti e ricambi presentata in epoca precedente al pronunciamento della Corte di Giustizia dell'Unione europea ma oltre due anni dalla data del versamento della maggiore IVA non dovuta.

La Suprema Corte ha esaminato in via preliminare la questione dell'applicabilità del principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione nella sentenza n. 13676 del 2014 alla fattispecie del rimborso dell'IVA non detratta in forza dell'art. 19-bis1, comma 1, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972.

I giudici di legittimità, in sintonia, seppure implicita, con la precedente sentenza n. 8373 del 2015, escludono la portata estensiva del principio enunciato dalle citate Sezioni Unite Civili, in quanto nell'ipotesi del rimborso dell'IVA non detratta sull'acquisto delle auto e dei relativi componenti e ricambi si è verificato «*un intervento legislativo ad hoc*», con l'effetto che «è

richiamando Cass. n. 10808 del 2012 - sottolinea che il diritto alla detrazione, al pari del corrispondente diritto al rimborso della eccedenza di imposta, è direttamente disciplinato dalle norme della direttiva comunitaria e rinviene il proprio fatto generatore esclusivamente nella effettuazione di una delle operazioni considerate imponibili dalla legge.

Dall'altro, il legislatore italiano ha ritenuto comunque necessario dare attuazione alla sentenza della CGUE con il Decreto Legge n. 278 del 2006 (quale convertito e modificato); decreto che - secondo l'interpretazione fornita da Cass. n. 5411 del 2012, n. 15023, n. 23552 e n. 27185 del 2014 - ha introdotto una disciplina completa ed innovativa che regola i diritti (o meglio le legittime aspettative) che nascono dalla sentenza della Corte di giustizia, in quanto ha inteso plasmare un "nuovo" diritto del contribuente con specifiche modalità di esercizio e scadenze temporali, che decorrono dalla entrata in vigore della nuova normativa, proprio perché le relative istanze debbono essere conformi a quanto in essa indicato, con la conseguenza che solo dopo l'emanazione di tali norme si costituisce in capo al contribuente il diritto a chiedere rimborso (e perciò iniziano a decorrere i termini di decadenza). Va precisato che, nella specie, le norme attuative non potrebbero mai introdurre (a pena di incompatibilità con l'ordinamento eurounitario) un regime di rimborso che comporti limiti (anche procedurali) ulteriori rispetto a quelli derivanti dal normale esercizio del diritto alla detrazione; possono, invece, prevedere (esclusivamente per il periodo temporale toccato dalla sentenza della CGUE) condizioni di ammissibilità della istanza di rimborso più favorevoli per il contribuente.

Da questa intricata vicenda normativa emerge un concorso di norme circa la disciplina della richiesta di rimborso di cui al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21, comma 2, (cioè non forfettaria): la diretta applicabilità della sesta direttiva e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19 implica, in generale, anche l'applicabilità del termine di decadenza biennale con decorrenza dal pagamento, ancorché questo sia anteriore alla sentenza della CGUE; la peculiarità della normativa del Decreto Legge comporta, invece, che le richieste di rimborso analitico (in quanto - secondo quanto previsto dall'articolo 1 del Decreto Legge, quale modificato dalla legge di conversione, entrata in vigore il 15 novembre 2006 - debbono avere i contenuti determinati dal provvedimento direttoriale, nella specie emesso il 22 febbraio 2007) debbono essere presentate entro il biennio successivo alla nuova normativa (con decorrenza dal 15 novembre 2006, come precisato nel provvedimento direttoriale; ovvero, in base ad una diversa interpretazione, dal 23 febbraio 2007 dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica del provvedimento direttoriale che fissa alcuni contenuti dell'istanza) e riguardare gli acquisti effettuati a partire dal 1 gennaio 2003 e fino alla data del 13 settembre 2006 (come precisato nel provvedimento direttoriale), dato l'evidente parallelismo, desumibile dall'intero contesto del Decreto Legge, con il rimborso "forfettario".

parso evidente che "la sentenza della Corte Europea non possa essere immediatamente applicata, ma richieda una disciplina di attuazione"».

La Suprema Corte, in secondo luogo, esamina gli effetti dell'art. 1 del D.L. n. 258 del 2006 e del relativo Provvedimento attuativo emesso dal Direttore dell'Agenzia delle entrate sulla decorrenza del termine biennale decadenziale entro cui dover esercitare il diritto al rimborso dell'IVA non detratta in forza dell'art. 19-bis¹, comma 1, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972, affermando che non sussistono ragioni per non confermare la validità della soluzione esegetica adottata dalla Sezione Tributaria della Suprema Corte nella citata sentenza n. 5411 del 2012, condividendo, quindi, l'individuazione del *dies a quo* del termine decadenziale biennale nella data del 15 novembre 2006, data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 258 del 2006⁴⁸.

La Suprema Corte, tuttavia, pur condividendo il principio di diritto enunciato nella citata sentenza n. 5411 del 2012, non lo applica in modo conforme a quanto avvenuto nella medesima precedente sentenza, in quanto ritiene che la decorrenza del termine decadenziale di cui all'art. 21, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992 dalla data del 15 novembre 2006 non possa valere per le istanze di rimborso presentate, come nella fattispecie concreta dedotta in giudizio, prima del pronunciamento della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

Ad avviso dei giudici di legittimità, la sentenza *Stradasfalti* della Corte di Giustizia dell'Unione europea non è idonea a rendere tempestiva l'istanza di rimborso presentata in

⁴⁸ La Suprema Corte nella sentenza n. 9034 del 2015 ha, infatti, evidenziato che «*corre l'obbligo di osservare che, successivamente alla pronuncia della Corte di Giustizia, il legislatore nazionale, per non incorrere nelle più severe sanzioni previste per l'inosservanza degli obblighi nascenti dalla sua appartenenza alla Comunità, si è immediatamente affrettato a dare attuazione al comandamento ivi contenuto con il Decreto Legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito in Legge 10 novembre 2006, n. 278, il cui articolo 1, facendo espresso richiamo alla citata sentenza comunitaria, prevede testualmente che "i soggetti passivi che fino alla data del 13 settembre 2006 hanno effettuato nell'esercizio dell'impresa, arte o professione acquisti ed importazioni di beni e servizi indicati nel Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 19 bis 1, comma 1, lettera c) e d), presentano in via telematica entro il 15 aprile 2007 apposita istanza di rimborso..."*. Da tale disposizione questa Corte ha tratto il convincimento "che il legislatore nazionale, dettando il Decreto Legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito, con modificazioni, dalla Legge 10 novembre 2006, n. 278, recante "disposizioni urgenti di adeguamento alla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee in data 14 settembre 2006 nella causa C-228/05, in materia di detraibilità dell'Iva" - ha ritenuto che detta sentenza non sia self-executing, ma richieda "norme di adeguamento"; e quindi solo con l'emanazione di tali norme si è costituito in capo al contribuente il diritto a chiedere rimborso (e, perciò, iniziassero a decorrere i termini di decadenza). Del resto, dalla stessa dizione letterale del Decreto Legge n. 258 del 2006, (come modificato dalla legge di conversione) emerge con chiarezza come il legislatore abbia inteso plasmare un "nuovo" diritto del contribuente con specifiche modalità di esercizio e scadenze temporali, che decorrono dalla entrata in vigore della nuova normativa, proprio perché le relative istanze debbono essere conformi a modelli indicati nelle norme dello stesso decreto legge; cosicché, in definitiva, deve concludersi che dal Decreto Legge n. 258 del 2006, emerge una disciplina completa ed innovativa che regola i diritti (o meglio le legittime aspettative) che nascono dalla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee nella causa C-228/05" (5411/13). Poiché, come condivisibilmente affermato anche in pronunciamenti successivi (3024/13; 3259/13; 3260/13), non vi è ragione di discostarsi da questo indirizzo e se dunque il Decreto Legge n. 258 del 2006, ha "plasmato" un nuovo diritto del contribuente ad ottenere il rimborso dell'imposta indebitamente assolta da cui far decorrere il termine di decadenza per la presentazione della relativa istanza ...».

precedenza ma oltre i due anni dalla data del versamento della maggiore IVA, in quanto l'art. 1, comma 1, del D.L. n. 258 del 2006, laddove stabilisce che *«resta ferma, per i contribuenti che non aderiscono al suddetto rimborso forfetario, ovvero per coloro che non presentano l'istanza entro il predetto termine del 15 aprile 2007, apposita istanza ai sensi del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 21, e successive modificazioni, contenente i dati e gli elementi comprovanti la misura, nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, dell'effettivo utilizzo in base a criteri di reale inerenza, stabiliti con il provvedimento di cui al presente comma»*, condiziona l'esercizio tempestivo del diritto al rimborso e, quindi, l'operatività della decorrenza del termine decadenziale dalla data del 15 novembre 2006 alla proposizione di apposita istanza ai sensi dell'art. 21, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992, con l'effetto che il soggetto passivo che aveva presentato un'istanza di rimborso prima del citato pronunciamento del giudice comunitario ma oltre i due anni dalla data del versamento deve ripresentare l'istanza di rimborso⁴⁹.

⁴⁹ La Suprema Corte nella sentenza n. 9034 del 2015 ha, infatti, evidenziato che *«Il Decreto Legge n. 258 del 2006, articolo 1, comma 1, dopo che negli incisi precedenti ha provveduto a disciplinare la procedura del rimborso forfetizzato per tutti coloro che avessero presentato l'istanza a seguito del pronunciamento della Corte di Giustizia, stabilisce al quarto inciso che "resta ferma, per i contribuenti che non aderiscono al suddetto rimborso forfetario, ovvero per coloro che non presentano l'istanza entro il predetto termine del 15 aprile 2007, apposita istanza ai sensi del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 21, e successive modificazioni, contenente i dati e gli elementi comprovanti la misura, nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, dell'effettivo utilizzo in base a criteri di reale inerenza, stabiliti con il provvedimento di cui al presente comma"»*.

È evidente, alla luce della salvezza decretata dalla norma e, segnatamente, della "possibilità di dimostrare il diritto ad una detrazione in misura superiore presentando apposita istanza ai sensi del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 21", l'intenzione del legislatore di salvaguardare comunque il diritto alla ripetizione del contribuente che non aderisca alla procedura del rimborso forfetizzato o che non presenti l'istanza entro il termini a questo fine previsto, veicolandone tuttavia l'esercizio nell'alveo previsionale del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21, di guisa che sarebbe occorso non solo che il contribuente, come richiesto da quest'ultimo, formalizzasse la richiesta di rimborso a mezzo di una "domanda di restituzione", ma pure che la presentazione della stessa, ove non vi siano disposizione specifiche per ciascuna legge di imposta, avvenisse entro il termine di "due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione".

Ma altrettanto evidente è perciò pure l'errore commesso dal giudice territoriale nell'accogliere il gravame della parte e nel riconoscere il diritto di essa al rimborso delle imposte indebitamente versate. Si è infatti in tal modo violato non solo, come dedotto con il primo motivo di ricorso, il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21, comma 2, ma, senza neppure porsi l'interrogativo cui si è fatto cenno in chiusa di 3.3., anche il pedissequo dettato del Decreto Legge n. 258 del 2006, dal momento che come si è dianzi accennato, l'errore compiuto accordando efficacia costitutiva ai pronunciamenti del giudice Europeo, in conseguenza del quale si è ritenuto che l'istanza di rimborso presentata dal contribuente fosse addirittura in anticipo, è premessa pure del successivo errore compiuto nell'obliterare completamente quanto previsto dal legislatore in via d'urgenza, ancorché il Decreto Legge n. 258 del 2006, lungi dal sancire un incondizionato diritto di rimborso, sottoponesse il medesimo o alla procedura forfetizzata o alla domanda di restituzione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21, comma 2, nell'uno e nell'altro caso stabilendo che l'istanza fosse comunque soggetta ad un termine di decadenza. Diversamente il giudice d'appello, errando, ne ha invece manifestamente disatteso il disposto, ritenendo che pure se la disposizione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21, fosse stata fatta salva dal Decreto Legge n. 258 del 2006, fosse semplicemente bastevole il pronunciamento comunitario a rendere tempestiva la domanda di rimborso presentata dalla parte».

La conclusione a cui perviene la Suprema Corte nella sentenza n. 9034 del 2015, oltre che con il precedente costituito dalla sentenza n. 5411 del 2012, si pone in netto contrasto anche tutte le altre pronunce, sopra menzionate, in cui la Suprema Corte, applicando l'interpretazione fornita nella precedente sentenza n. 5411 del 2012, giudicò tempestive le istanze di rimborso presentate prima della sentenza *Stradasfalti* della Corte di Giustizia dell'Unione europea ma dopo che era trascorsi due anni dalla data del versamento della maggiore IVA non dovuta (sentenze n. 3008 del 2013, n. 7641 del 2014, n. 15023 del 2014, n. 23352 del 2014, n. 25124 del 2014, n. 26199 del 2014, n. 27185 del 2014 e n. 27186 del 2014, n. 14789 del 2015 e n. 14790 del 2015).

3. La specificità della fattispecie costituita dal rimborso dell'IVA non detratta *ex art. 19-bis1*, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972 e il corretto coordinamento da parte della Suprema Corte, nella sentenza n. 5411 del 2012, delle disposizioni recate dall'art. 1, comma 1, del D.L. n. 258 del 2006, dal punto 3.1. del Provvedimento direttoriale e dall'art. 21, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992.

L'individuazione del *dies a quo* del termine decadenziale entro cui presentare l'istanza di rimborso non forfettario dell'IVA non detratta *ex art. 19-bis1*, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972, come giustamente rilevato e argomentato dalla Sezione tributaria della Corte di Cassazione nelle sentenze n. 8373 del 2015 e n. 9053 del 2015, non può essere risolta alla luce del principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione nella citata sentenza n. 13676 del 2014, secondo cui il rimborso della maggiore imposta versata ma non dovuta decorre dalla data del versamento e non dalla data di pubblicazione della sentenza con cui la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha dichiarato l'incompatibilità della norma interna con l'ordinamento giuridico comunitario.

In primo luogo, perché se il legislatore italiano per dare attuazione alla sentenza 14 settembre 2006, causa C-228/05, *Stradasfalti* ha emanato il D.L. n. 258 del 2006, che a sua volta rimandava ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate per l'individuazione dei dati e dei documenti che dovevano essere indicati o predisposti a fondamento dell'istanza di rimborso, ciò vuol dire che ad avviso dello stesso legislatore la sentenza in questione richiedesse norme di adeguamento e, quindi, che non fosse *self-executing*, con l'effetto che solo dopo l'emanazione del predetto decreto legge è sorto in capo al contribuente il diritto a chiedere il rimborso dell'IVA non detratta, da esercitare, a pena di decadenza, entro due anni decorrenti ma dalla data di entrata in vigore della Legge di conversione del D.L. n. 258 del 2006 (15 novembre 2006), o, forse più correttamente, dalla data di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate che ha fissato alcuni contenuti dell'istanza di rimborso non forfettario (23 febbraio 2007), ma non certamente dalla data del versamento.

In secondo luogo, perché è la stessa sentenza n. 13676 del 2014 Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione che legittima la tesi della non estensibilità del principio di diritto in essa enunciato alla fattispecie del rimborso dell'IVA non detratta sull'acquisto delle auto e dei relativi componenti e ricambi, laddove si afferma che *«Spetta, in definitiva, al solo legislatore, in casi come quello in esame (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»*.

In terzo luogo, perché l'art. 21, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992, a differenza dell'omologa norma vigente in materia di imposte sui redditi, cioè l'art. 38, commi 1 e 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, non prevede solo la data del versamento non dovuto come data iniziale del termine decadenziale entro cui esercitare il diritto al rimborso del maggiore tributo, ammettendo espressamente che il *dies a quo* sia individuato, *«se posteriore»* alla data del versamento, nel *«giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione»* del maggiore tributo non dovuto.

Di conseguenza, laddove si ritenesse che le disposizioni recate dall'art. 1 del D.L. n. 258 del 2006 e del punto 3.1. del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 22 febbraio 2007 non possono incidere sulla decorrenza del termine decadenziale previsto dall'art. 21, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992, l'inizio del termine biennale entro cui presentare l'istanza di rimborso dell'IVA non detratta dovrebbe coincidere con la data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee del dispositivo della sentenza *Stradasfalti*, che ben può costituire il momento, posteriore rispetto alla data del pagamento dell'imposta non dovuta, *«in cui si è verificato il presupposto per la restituzione»*.

In ultimo, se il termine decadenziale di due anni per presentare l'istanza di rimborso decorresse dalla data del versamento si introdurrebbe surrettiziamente una limitazione nel tempo degli effetti della sentenza *Stradasfalti*, limitazione che il Governo Italiano chiese alla Corte di Giustizia dell'Unione europea e che la stessa Corte negò in ragione della prolungata violazione dell'art. 17 della VI Direttiva IVA da parte dello Stato italiano.

Al punto 70 della sentenza *Stradasfalti*, la Corte di Giustizia delle Comunità Europee rileva che *«Il governo italiano ha evocato la possibilità che la Corte, nel caso in cui dovesse ritenere che le deroghe al diritto a detrazione per gli anni 2000-2004 non siano state introdotte conformemente all'art. 17, n. 7, della sesta direttiva, limiti nel tempo gli effetti della presente sentenza»*. Dal richiamato punto della sentenza del giudice comunitario emerge in modo evidente come il Governo italiano fosse ben consapevole che, salvo una limitazione nel tempo degli effetti della sentenza del giudice comunitario, avrebbe dovuto impiegare risorse finanziarie anche per far fronte a istanze di rimborso all'IVA non detratta nei periodi imposta 2000, 2001, 2002 e 2003, rispetto ai quali alla data della pubblicazione

della medesima sentenza sarebbe spirato il termine decadenziale per l'esercizio del diritto al rimborso decorrente dalla data del versamento.

La scelta del Legislatore italiano di recepire il diritto comunitario come interpretato dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea nella sentenza *Stradasfalti* attraverso specifiche norme di attuazione, giusta o sbagliata che sia l'opinione che la medesima sentenza non fosse *self-executing*, è vincolante per ogni organismo giurisdizionale o amministrativo dello Stato, con l'effetto che la decorrenza del termine decadenziale di due anni dalla data del 15 novembre 2006, indicata dall'Agenzia delle entrate nel punto 3.1. del Provvedimento del 22 febbraio 2007, non può essere messa in discussione dall'autorità giurisdizionale, pena un'ulteriore violazione del diritto europeo .

Preme inoltre evidenziare che le disposizioni contenute nell'art. 1 del D.L. n. 258 del 2006 sarebbero del tutto inutili se il termine decadenziale di due anni previsto per la presentazione dell'istanza di rimborso dall'art. 21, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992 dovesse essere riferito al momento del versamento.

Se il termine decadenziale di due anni previsto per la presentazione dell'istanza di rimborso dall'art. 21, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992 dovesse essere riferito al momento del versamento, sarebbe *inutiliter data* anche la disposizione recata dal punto 3.1. del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 22 febbraio 2007, in cui si prevede espressamente che «*I contribuenti che non intendono avvalersi della determinazione forfetaria delle percentuali di detrazione, possono individuare analiticamente la misura della detrazione spettante e chiederne il rimborso presentando agli uffici dell'Agenzia delle entrate apposita istanza ai sensi dell'art. 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 entro il termine di due anni decorrenti dal 15 novembre 2006, data di entrata in vigore della legge 10 novembre 2006, n. 278, di conversione del decreto-legge 15 settembre 2006, n. 258, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 265 del 14 novembre 2006*».

Nel sistema dell'IVA per i soggetti che hanno il diritto alla detrazione il momento da cui far decorrere il termine per richiedere il rimborso dell'imposta, peraltro, non decorre mai dal momento del pagamento, ma sempre dal momento in cui non è più possibile esercitare il diritto alla detrazione e, cioè, con il termine per presentare «*la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto*» che è il momento, posteriore rispetto alla data del pagamento dell'imposta, «*in cui si è verificato il presupposto per la restituzione*».

L'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, prevede, infatti, che il diritto alla detrazione può essere esercitato anche «*con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto*⁵⁰» e, se il termine per chiedere il rimborso dell'imposta non detratte non decorresse dal termine per esercitare la detrazione, ma da

⁵⁰ Sulla legittimità del limite temporale per l'esercizio del diritto alla detrazione si veda Corte di Giustizia, sentenza 8 maggio 2008, procedimenti riuniti C-95/07 e C-96/07, causa *Ecotrade*

quello del pagamento dell'imposta da portare in detrazione, il termine per chiedere il rimborso per chiedere il rimborso spirerebbe sempre prima di quello per esercitare la detrazione con la conseguenza che la restituzione non potrebbe mai essere chiesta; tale assurda tesi, peraltro, non è mai stata sostenuta prima d'ora dall'Autorità fiscale.

31 ottobre 2015

**Professore associato di Diritto Tributario Università di Roma "La Sapienza"*