

LA PORTATA DISCRIMINATORIA DI UNA NORMA DI DIRITTO INTERNO RISPETTO ALLA INDIVIDUAZIONE DEL TERMINE INIZIALE AI FINI DEL RIMBORSO

di GENNARO DI GENNARO

Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, Sez. IV, (Presidente: La Cava; Relatore: Caione). Sentenza n. 375 del 24 ottobre 2012.

Al momento della liquidazione dell'imposta – da parte del sostituto – in misura non agevolata il contribuente non poteva prevedere una futura pronunzia giurisdizionale di illegittimità della disposizione nazionale decretata dalla Corte di Giustizia, avendo invece fatto affidamento incolpevole oltre che sulla norma di diritto nazionale, soprattutto sul comportamento della stessa Agenzia delle Entrate che ha in un primo tempo (Risoluzione n. 112/E del 13/10/2006) sostenuto la inapplicabilità della sentenza della Corte di Giustizia.

E', pertanto, del tutto insostenibile, pretendere (da parte dell'Agenzia e di alcune isolate pronunzie di pur autorevoli Collegi di merito) di individuare il dies a quo nella data di liquidazione dell'imposta che in alcuni casi si è concretizzata ben oltre il limite di 48 mesi antecedenti la pronunzia della Corte di Giustizia.

Sommario: 1. La vicenda. 2. La sentenza. 3. La decorrenza del termine iniziale ai fini decadenziali. 4. L'effettività della tutela giurisdizionale e i rimedi civilistici alternativi alla richiesta di rimborso. 5. Considerazioni conclusive.

1. La vicenda

La quaestio tra origine da un'istanza di rimborso presentata dal contribuente all'Ufficio finanziario territorialmente competente, avente ad oggetto la restituzione della maggiore

imposta calcolata sull'indennità percepita a titolo di incentivo all'esodo dei lavoratori.¹

In particolare, in sede di liquidazione del tributo, calcolato in ragione della somma erogata a titolo di incentivo, si applicava un'aliquota percentuale diversa, nonché meno vantaggiosa, rispetto a quella applicabile alle donne: il trattamento impositivo si fondava sul disposto normativo secondo cui trattavasi di lavoratore di sesso maschile di età inferiore a 55 anni.

Successivamente, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, chiamata a pronunciarsi² in via pregiudiziale sulla compatibilità della disciplina interna col diritto dell'Unione, ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE (oggi art. 267, comma terzo, T.F.U.E.), stabiliva, con decisione n. C-207/04 del 21/07/2005, che la norma di diritto interno, ovvero l'art. 19 (ex art. 17), comma 4-bis del D.P.R. n. 917/86, era contraria alla normativa europea nel punto in cui determinava una discriminazione tra lavoratore e lavoratrice.³

Quest'ultima, infatti, ove avesse percepito l'indennità per l'esodo, avrebbe subito un prelievo impositivo più "mite" di quello applicabile al lavoratore maschio: tutto ciò, come già esposto, in relazione all'età (50 anni per le donne, rispetto ai 55 richiesti per l'uomo) e al sesso.

¹ L'incentivo all'esodo è stato introdotto dal D.Lgs. n. 314/97, a decorrere dall'1/01/1998. Col D.L. n. 223/2006, c.d. decreto Bersani, convertito con Legge n. 248/2006, è stato abrogato.

In generale, circa la individuazione del periodo d'imposta cui imputare le somme erogate, con un'attenta ricostruzione della giurisprudenza e dei documenti di prassi, v. F. PETRUCCI, *Incentivi per l'esodo: cassa o competenza?*, in *Corriere Tributario* n. 38/2004, pagg. 2994 e segg..

In merito alla "discriminazione fondata sul sesso", ancor prima che intervenisse la Corte di Giustizia, F. PETRUCCI, *Continua la < querelle > sulle incentivazioni all'esodo*, in *Corriere Tributario* n. 30/2005, pagg. 2373 e segg..

² La rimessione degli atti alla Corte di Giustizia, affinché si pronunciasse in via pregiudiziale, era stata disposta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Novara con Ordinanza del 26/04/2004.

"In particolare, la domanda di pronuncia pregiudiziale verteva sull'interpretazione dell'art. 141 del Trattato Ue e della direttiva del Consiglio del 9 febbraio 1976, n. 76/207/CEE, relativa all'attuazione del principio della parità di trattamento fra gli uomini e le donne per quanto riguarda l'accesso al lavoro, alla formazione e alla promozione professionali e le condizioni di lavoro", così F. PETRUCCI, *Possibili discriminazioni nel regime di favore per l'esodo*, in *Corriere Tributario* n. 37/2005, pag. 2939.

³ La norma di diritto interno veniva dichiarata violativa del principio di non discriminazione di cui alla Direttiva n. 76/207/CEE.

Secondo la Corte di Giustizia, “ tenuto conto dell’importanza fondamentale del principio della parità di trattamento, l’eventuale eccezione al divieto di discriminazioni fondate sul sesso, prevista dall’art. 7, n. 1, lett. a), della Direttiva n. 76/207/CEE, deve essere interpretata restrittivamente. Tale disposizione può applicarsi soltanto alla fissazione dell’età del pensionamento per la corresponsione delle pensioni di vecchiaia e di anzianità e alle conseguenze che ne derivano per altre prestazioni previdenziali “.⁴

L’anzidetta pronuncia comportò l’adozione di documenti di prassi che, in un primo tempo, si caratterizzarono per una posizione restrittiva dell’Amministrazione finanziaria.

Infatti, a parere dell’Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale normativa e contenzioso, le istanze di rimborso presentate dai contribuenti non avrebbero potuto trovare accoglimento poichè “ (...) 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 “.⁵

Successivamente, la stessa Corte di Lussemburgo, tornata nuovamente ad occuparsi delle problematiche sottese alla restituzione delle maggiori imposte versate, affermò che “ (...) a seguito della sentenza 21/7/2005 C-207/04, da cui risulta l’incompatibilità di una normativa nazionale con il diritto comunitario, è compito delle autorità di uno Stato membro interessato adottare i provvedimenti generali o particolari idonei a garantire il rispetto del diritto comunitario sul loro territorio, mentre le dette autorità mantengono un potere discrezionale quanto alle misure da adottare affinché il diritto nazionale sia adeguato al diritto comunitario e affinché sia data piena attuazione ai diritti che sono attribuiti ai singoli da quest’ultimo “.⁶

⁴ Sentenza n. C-207/04 del 2005 (Relatore: COLNERIC; Avv. Generale: RUIZ –JARABO COLOMER), in <http://eur-lex.europa.eu.it> .

⁵ Risoluzione n. 112/E del 13/10/2006, in *Corriere Tributario* n. 44/2006, pagg. 3528-3530, con commento di F. DELLI FALCONI – G. MARIANETTI, pagg. 3530 – 3533.

⁶ Corte di Giustizia UE, Ordinanza del 16/01/2008 (cause riunite C-128/07 e C-131/07). La Corte ha inoltre statuito che “ *qualora sia accertata una discriminazione incompatibile con il diritto comunitario, finchè non siano adottate misure volte a ripristinare la parità di trattamento, il giudice nazionale*

Anche in ragione dell'anzidetta pronuncia, il contribuente ha presentato una richiesta di rimborso del maggior tributo calcolato, e poi versato, oltre agli interessi e alla rivalutazione monetaria, cui è seguita l'adozione di un provvedimento di rigetto, poi impugnato innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Foggia.

Appare opportuno evidenziare, inoltre, che l'Ufficio finanziario resistente ha eccepito, nelle proprie controdeduzioni, quale fatto impeditivo del diritto al rimborso, l'intervenuta decadenza di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/73: in buona sostanza, per l'Ufficio sarebbero decorsi i prescritti 48 mesi entro cui il contribuente avrebbe potuto chiedere la restituzione del maggior tributo.

Non rilevando, secondo l'Amministrazione finanziaria, il fatto che la decisione adottata dalla Corte di Giustizia potesse costituire il presupposto giuridico (oltre che fattuale) dal quale far decorrere il dies a quo stabilito dalla norma tributaria.

2. La sentenza

La sentenza che qui si annota, apprezzabile per via del percorso argomentativo ed ermeneutico che conduce al riconoscimento del diritto al rimborso, e, per l'effetto, del diritto di credito, affronta il delicato problema della decorrenza del termine entro il quale il contribuente, a pena di decadenza, può agire per preservare le proprie ragioni patrimoniali (id est, per tutelare la propria posizione giuridico-soggettiva qualificabile come diritto soggettivo).

Le conclusioni alle quali perviene il Collegio foggiano, invero, ad avviso di chi scrive, sono aderenti a un'interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/73 (o, come acutamente osservato in sentenza, dell'art. 37 dello stesso D.P.R.), poiché garantiscono il concreto esercizio del diritto d'azione ex art. 24

è tenuto a disapplicare qualsiasi disposizione discriminatoria, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione da parte del legislatore, e deve applicare ai componenti della categoria sfavorita lo stesso regime che viene riservato alle persone dell'altra categoria “.

della Carta Costituzionale⁷, neutralizzando qualsiasi diversa interpretazione che, altrimenti, renderebbe inattuabile la tutela dei diritti riconosciuti dall'Ordinamento dell'Unione (alla cui formazione concorrono, com'è noto, anche le decisioni adottate dalla Corte di Giustizia UE).⁸

La Commissione Tributaria Provinciale di Foggia ha affermato, al riguardo, che, nel caso in esame, il termine iniziale utile ai fini della decorrenza dei 48 mesi va calcolato dalla pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (più precisamente, dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale), anziché dalla data del pagamento.

Lo stesso Giudice, d'altronde, pone a fondamento della propria decisione un nutrito filone giurisprudenziale, sia interno che comunitario.⁹

⁷ Sulla c.d. “ atipicità del diritto d'azione “ si rinvia, per un utile approfondimento, a G. BALENA, *Elementi di Diritto Processuale Civile*, Volume primo, Terza Edizione, Bari, 2006, pag. 6 e segg..

⁸ Secondo autorevole dottrina, “ (...) l'interpretazione letterale e la ricerca della mens legis vanno integrate con l'interpretazione sistematica. Non essendo infatti la norma isolata, ma inserita in un sistema unitario e concluso, essa va colta nelle sue connessioni con le altre norme ed, in particolare, deve armonizzarsi con i principi fondamentali che assicurano l'intima coerenza dell'ordinamento complessivamente considerato (così, ad esempio, l'interprete dovrà sforzarsi di trarre dal testo una norma che si a in armonia con i principi costituzionali e, qualora ciò non sia possibile, dovrà denunciarne l'incostituzionalità) e con le altre norme che disciplinano la stessa materia. Secondo questo criterio l'interprete, una volta tratta la norma dal testo sulla base dell'interpretazione letterale e della mens legis, dovrà “calare” la stessa nel sistema “ (T. MARTINES, *Diritto Costituzionale*, (a cura di) G. SILVESTRI, Milano, 2002, pag. 60).

⁹ Si riportano qui di seguito le decisioni di merito richiamate in sentenza (e condivise dal Collegio): C.T.R. Perugia, n. 21/3/2009; C.T.R. Roma, n. 204/4/2009; C.T.R. Bari, n. 137/8/2009; C.T.R. Bari, n. 43/13/2011 e C.T.R. Bari – Sez. Foggia, n. 123/25/2012.

La giurisprudenza tributaria di merito, peraltro, ha stabilito che “ *Il beneficio fiscale consistente nell'abbattimento del 50% dell'indennità di fine rapporto ai fini Irpef è discriminatoria e incompatibile con il trattato comunitario nella misura in cui sia prevista solo per le donne e non anche per gli uomini, coerentemente a quanto previsto dalla Sentenza della Corte di giustizia C-207/04, presa sulla base dell'art. 141 del Trattato UE e della direttiva 76/207/CE. Il legislatore tributario italiano ha tuttavia rimosso la discriminazione abrogando l'art. 19 comma 4-bis del testo unico nella misura in cui introduceva un regime privilegiato per le donne. La disciplina attuale, che ha previsto un allineamento in peius del trattamento delle donne a quello degli uomini è dunque compatibile con la disciplina comunitaria (Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 16/1/2010 del 12/01/2010, in *Massimario delle Commissioni Tributarie della Lombardia*, 2010, pag. 46).*

3. La decorrenza del termine iniziale ai fini decadenziali

Ci si domanda, in primis, quale garanzia o rimedio giuridico, diversa dalla pretesa restitutoria, possa riconoscersi al contribuente, che, ossequioso del diritto positivo (inteso quale sistema di norme in vigore in uno Stato in un determinato momento storico), abbia conformato la propria condotta alla regola giuridica, facendo affidamento sulla sua validità ed efficacia, per poi appurare che quella regola, ritenuta in buona fede conforme ai principi sovranazionali, non può considerarsi fonte del diritto oggettivo, e, quindi, sostrato di un rapporto giuridico d'imposta.¹⁰

Orbene, la dichiarata portata discriminatoria di una norma giuridica, in virtù della quale l'originario rapporto tributario è sorto e poi estinto per adempimento del debitore, legittima il contribuente ad azionare l'unico possibile strumento, applicabile nell'ordinamento tributario, rappresentato dalla domanda di rimborso.

Pur volendo, nel prosieguo dell'odierno scritto, tentare di prospettare possibili mezzi di tutela, alternativi alla richiesta di rimborso, appare utile, per ora, ribadire che la richiesta di restituzione costituisce attuazione dei precetti costituzionali dettati in materia.

In particolare, l'esercizio del diritto soggettivo (quale è il diritto al rimborso), col quale si intende ripristinare la propria situazione giuridico-patrimoniale così com'era prima che il tributo fosse corrisposto, costituisce attuazione degli artt. 2, 3, 23 e 53 della Carta costituzionale: ne consegue che il profilo discriminatorio di una regola giuridica, giudizialmente dichiarato, produce effetti che si riverberano sul rapporto

¹⁰ Sulla rilevanza costituzionale del principio della tutela dell'affidamento, si veda Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 21513 del 6/10/2006, Presidente: SACCUCCI – Relatore: MAGNO, in *Corriere Tributario* n. 46/2006, pagg. 3666 e segg., con commento di P. MUCCARI, pagg. 3670 e segg..

Con la citata decisione è stato affermato che “ *Il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), trovando origine nella Costituzione, e precisamente negli artt. 3, 23, 53 e 97, espressamente richiamati dall'art. 1 dello Statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa* “.

tributario, quand'anche esaurito o già estinto, poiché viene meno un elemento strutturale ed essenziale dell'obbligazione.

Recenti interventi della Corte di Giustizia dimostrano che il principio di primazia del diritto dell'Unione sul diritto interno con esso incompatibile, produce persino l'effetto della disapplicazione dell'autorità del giudicato di una sentenza divenuta inoppugnabile ai sensi dell'art. 2909 c.c..

Particolarmente interessanti, al riguardo, sono le decisioni del 18/07/2007, causa C-119/05 (sentenza Lucchini), e del 3/09/2009, causa C-2/08, Amministrazione dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate c. Fallimento Olimpiclub Srl.¹¹

La sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, quindi, producendo effetti ex tunc, rimuove in radice la condizione fattuale che ha connotato il precedente rapporto tributario, rendendo la prestazione pecuniaria ab origine sine causa e, pertanto, ripetibile.

Circa le ragioni che deporrebbero a favore della individuazione del dies a quo dalla pronuncia della Corte di Giustizia UE, anziché dal giorno del pagamento, occorre ribadire che il presupposto giuridico che rimuove la prestazione tributaria già eseguita si verifica, ad avviso di chi scrive, solo con la sentenza che ne accerta la natura discriminatoria e la priva di effetti vincolanti per il contribuente.¹²

Ciò, in considerazione del fatto che sino alla decisione della Corte di Giustizia, l'obbligazione tributaria è risultata conforme al dettato normativo: l'adempimento è avvenuto, sostanzialmente, rispettando il diritto oggettivo in vigore al momento dell'adempimento.

Se successivamente, invece, il quadro normativo muta in quanto la disposizione o le disposizioni applicate alla fattispecie concreta sono ritenute contrarie al principio di non

¹¹ Si rinvia, per un utile approfondimento sulla " *evoluzione della giurisprudenza europea e di quella costituzionale* ", a U. VILLANI, *Istituzioni di Diritto dell'Unione europea*, Bari, 2011, pagg. 376 e segg..

¹² E' stato affermato che " *Qualora il contribuente abbia scontato la tassazione ordinaria in luogo di quella agevolata prevista per le ipotesi di "incentivo all'esodo", il termine di decadenza per poter proporre la relativa istanza di rimborso decorre dal 16 gennaio 2008, data in cui la Corte di Giustizia ha dichiarato incompatibile con il diritto comunitario la disciplina nazionale* " (Commissione Tributaria Regionale per la Liguria, sentenza n. 88 del 13/07/2012, in <http://def.finanze.it> CeRDEF Documentazione economica e finanziaria).

discriminazione, la buona fede del contribuente nonché l'affidamento (ragionevole)¹³ del medesimo sul corretto esercizio dell'azione impositiva, impongono che il termine inizi a decorrere solo ed esclusivamente dalla sentenza dato che sui contenuti precettivi di questa è ragionevole fondare l'affidamento stesso.¹⁴

Peraltro, ragionando diversamente, si corre il rischio di un contrasto anche con l'art. 10, comma primo, dello Statuto dei diritti del contribuente, a norma del quale “ I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede “.

Il Giudice di legittimità, pronunciandosi proprio sulla portata applicativa dell'anzidetto art. 10, ha statuito che “ In tema di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10, commi 1 e 2, (c.d. Statuto del contribuente), che

¹³ E' stato acutamente osservato che “ (...) la Corte di giustizia riconosce, infatti, pacificamente la tutela dell'affidamento ragionevole e il presidio della certezza del diritto, come principi generali comuni inerenti lo Stato di diritto “ (A. MARCHESELLI, *Lo Statuto del contribuente è rafforzato dalla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo: il caso delle < stock options >*, in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 11/2012, pag. 873). L'Autore, al riguardo, in nota 17, richiama la sentenza della Corte di Giustizia UE, del 18/01/2001, causa n. 83/99, <Commissione c. Spagna >.

¹⁴ Secondo una recente e condivisibile decisione, infatti, “ *L'operatività delle preclusioni o decadenze, poste a fondamento del mutato orientamento del giudice nella interpretazione della norma processuale non può trovare applicazione nei confronti della parte che abbia certificato “ incolpevolmente” nella consolidata precedente interpretazione della regola stessa. In considerazione di ciò, il termine di decadenza per richiedere il rimborso di quanto incolpevolmente ed in buona fede pagato, in forza di una norma dichiarata illegittima dalla Corte di Giustizia europea, con pronunciamento successivo al pagamento stesso, decorre dalla pronuncia della Corte di Giustizia CEE “ (Commissione Tributaria Provinciale Caltanissetta, Sez. 3, sentenza n. 165 del 21/05/2012, in <http://def.finanze.it> , *CeRDEF Documentazione economica e finanziaria*).*

E' stato inoltre affermato che “ *Nel caso in cui la normativa interna contrasti con una direttiva comunitaria o con l'interpretazione datane dalla Corte di Giustizia, il momento in cui il diritto alla restituzione di quanto indebitamente trattenuto dallo Stato per effetto di tale normativa può essere fatto valere va individuato in quello in cui il contribuente ha la conoscenza dell'esistente contrasto, conoscenza da presumersi alla data di pubblicazione della sentenza della Corte di Giustizia che lo ha affermato; conseguentemente, il termine di 48 mesi previsto dall'art. 38 del d.p.r. n. 602/73 può farsi decorrere solo da tale data e non prima “ (Commissione Tributaria Provinciale di Savona, Sez. 1, sentenza 66/1/11 del 12/04/2011, Presidente: PICOZZI; Relatore: SCHITO, in *Massimario 2011 delle Commissioni Tributarie Liguri*, pag. 730).*

tale tutela ha voluto esplicitamente offrire, costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono “.¹⁵

Il principio di diritto de quo consente di sostenere che sino a quando la regola giuridica non è dichiarata contraria al diritto dell'Unione, il contribuente non può considerarsi legittimato a pretendere la restituzione totale o parziale del tributo versato; potrà farlo, invece, solo dopo la pubblicazione della sentenza poiché solo essa rappresenta il presupposto logico giuridico da cui discende il diritto al rimborso.

Il diritto soggettivo, pertanto, nasce con la sentenza ed è azionabile solo a seguito degli effetti che essa produce sul piano normativo: prima della decisione, è incerto sia l'an del diritto che il quantum del credito, che, invece, divengono chiari a seguito della pronuncia di incompatibilità del diritto interno con il diritto dell'Unione.

Secondo, infatti, un interessante e condivisibile filone giurisprudenziale “ (...) considerato che le Sezioni Unite della Cassazione (sent. n. 3676/2010) hanno riconosciuto tutelabile e decisivo l'incolpevole affidamento dell'Agenzia delle entrate in una legge successivamente dichiarata contraria alla normativa europea o alla Costituzione, non vi è motivo per non applicare il medesimo principio nella situazione inversa, giudicando decisivo e tutelabile quell'affidamento anche quando sia il contribuente ad esser stato tratto in inganno e ad esser rimasto inerte per un tempo teoricamente già utile a proporre l'istanza di rimborso, sol perché indotto ad escludere di aver quel diritto o di poterlo azionare immediatamente, identificando il “ dies a quo “ del termine di decadenza per l'istanza di rimborso di quanto pagato in base ad una norma dichiarata illegittima dalla Corte Europea, non già in quello di

¹⁵ Cassazione civ., Sez. trib., sentenza n. 23309 del 9/11/2011, (Presidente: MERONE; Relatore: DI BLASI), in Banca dati *De Jure*.

versamento delle ritenute, ma in quello della pronuncia della Corte di Giustizia Ce¹⁶.

La giurisprudenza di merito, al riguardo, inserendosi nel percorso argomentativo della sentenza che qui si commenta, ha affermato che “ (...) il diritto al rimborso non esisteva al momento in cui è stata operata la ritenuta IRPEF, ma è sorto in data posteriore al pagamento dell’imposta e, specificatamente, solo a seguito delle due decisioni emesse dalla Corte Europea,

¹⁶ Commissione Tributaria Regionale Firenze, Sez. I, sentenza n. 92 del 2/04/2012, in Banca Dati *De Jure*, nonché in *Giur. merito* 2012, 7-8, 1716, con nota di SCALINCI.

E’ stato inoltre affermato che “ *Il termine di quarantotto mesi per proporre domanda di rimborso delle maggiori somme corrisposte a titolo di irpef su incentivo all’esodo, non decorre dalla data in cui è stata operata la ritenuta, ma da quella di pubblicazione della sentenza della Corte di Giustizia europea n. C-207/04 del 21 luglio 2005, con la quale è stata ritenuta contraria alle direttive comunitarie la normativa italiana di cui all’art. 19 comma 4 bis del d.p.r. n. 917 del 1986 nella parte in cui non si assicurava parità di trattamento tra uomini e donne in materia di lavoro* “ (Commissione Tributaria Provinciale di Taranto, Sez. V, sentenza n. 593 del 19/09/2011, in *Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia*, Bari, 2012, pag. 171).

Secondo un contrario indirizzo giurisprudenziale, invece, “ *E’ privo di fondamento l’assunto secondo il quale il diritto soggettivo al rimborso sorge e diviene esercitabile soltanto a seguito della sentenza della Corte di Giustizia europea che abbia dichiarato l’incompatibilità con il diritto comunitario della norma interna regolante lo specifico rapporto tributario, onde deve riaffermarsi il principio secondo il quale l’efficacia ex tunc della suddetta sentenza trova il suo limite di applicabilità nell’esaurimento del rapporto giuridico tributario (per effetto di un giudicato o della verificatasi decadenza dall’impugnazione dell’atto impositivo o della prescrizione o di ogni altra preclusione all’esercizio del diritto* “ (Commissione Tributaria Regionale Puglia, Sez. XXVII, sentenza n. 78 del 16/04/2012, Presidente e Relatore: PETTI, in *Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia*, Bari, 2012, pagg. 170 – 171).

E’ stato inoltre affermato che “ *L’istanza per il rimborso della ritenuta subita sulle somme ricevute a titolo di incentivo all’esodo, va proposta nel termine decadenziale di quarantotto mesi a decorrere dalla data di collocamento in quiescenza del dipendente* “ (Commissione Tributaria Regionale Puglia, Sez. X, sentenza n. 57 del 12/07/2011, Presidente: DE BARI – Relatore: GUAGLIONE, in *Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia*, Bari, 2012, pag. 171).

Nel filone giurisprudenziale sfavorevole al contribuente, si inserisce la statuizione secondo cui “ *La dichiarazione di illegittimità di una norma nazionale per il contrasto con l’ordinamento dell’UE produce effetti limitatamente nei confronti dei rapporti giuridici non definitivi. Il termine di 48 mesi per la presentazione della domanda di rimborso della eccedenza delle ritenute operate sul compenso percepito a titolo di “ incentivo all’esodo “ (mediante richiesta di applicazione dell’aliquota IRPEF agevolata) decorre dalla data di effettuazione dei singoli versamenti e no dalla data della sentenza della Corte di Giustizia Europea “ (Commissione Tributaria Regionale Valle d’Aosta, Sezione II, sentenza n. 8 del 26/10/2012, in <http://def.finanze.it>).*

per cui, a tale proposito, non è fuor di luogo ricordare il brocardo latino “ contra non valentem agere non currit praescriptio “ (principio valido anche per i termini decadenziali)¹⁷.

Non si concorda, peraltro, con chi ritiene che il termine decadenziale debba iniziare a decorrere dal pagamento e non dalla pronuncia; ciò, in considerazione del fatto che l’istituto giuridico della decadenza (analogamente a quello della prescrizione) esige i seguenti elementi:

- la concreta esistenza sul piano normativo di un diritto soggettivo esercitabile dall’interessato;
- l’inerzia del titolare, ovvero l’omesso esercizio di un potere;
- il decorso del prescritto termine di legge.¹⁸

Quanto appena evidenziato permette di sostenere che prima dell’intervento della Corte di Giustizia dell’Unione europea, i termini di decadenza non avrebbero mai potuto iniziare a spirare per via dell’assoluto difetto del primo dei suddetti elementi strutturali, ossia per la mancanza del diritto al rimborso: se, quindi, il diritto de quo mancava, come poteva considerarsi maturata la decadenza di cui all’art. 38 del D.P.R. n. 602/73 ?

E’ di tutta evidenza, pertanto, che solo la sentenza della Corte di Giustizia ha rappresentato la fonte dell’obbligazione a carattere restitutorio.¹⁹

¹⁷ Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, Sezione I, sentenza n. 312 del 6/09/2011, in Banca dati <http://def.finanze.it> , *CeRDEF Documentazione economica e finanziaria*.

¹⁸ Per un puntuale approfondimento, in tema di prescrizione e decadenza, v. F. GAZZONI, *Manuale di Diritto Privato*, Napoli, 2004, pag. 109 e segg.; A. TRABUCCHI, *Istituzioni di Diritto civile*, Padova, 1990, pag. 114 e segg..

¹⁹ Chiaro, utile e puntuale, appare, ad avviso di chi scrive, il percorso ermeneutico ed argomentativo praticato nella sentenza n. 234 del 25/09/2012, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale Toscana, Sez. I, (Presidente e Relatore: CICALA), in *Corriere Tributario* n. 4/2013, pag. 314 e segg., con commento di A. MARCHESELLI, *Tutelato l’affidamento nella legge interna contraria al diritto UE: la decadenza dal diritto al rimborso*, pagg. 311 – 313.

4. L'effettività della tutela giurisdizionale e i rimedi civilistici alternativi alla richiesta di rimborso

Laddove il termine iniziale fosse individuato nel giorno del pagamento, anziché in quello della pronuncia giurisdizionale, appare evidente che, qualora all'atto dell'intervenuta pronuncia fosse già abbondantemente decorso il termine di legge (48 mesi), il contribuente subirebbe, senza averne "colpa", un ingiusto pregiudizio patrimoniale con coevo ingiustificato arricchimento dell'Amministrazione finanziaria.²⁰

La tesi de qua, peraltro, renderebbe ineffettivo un diritto sancito dall'Ordinamento dell'Unione e precluderebbe al contribuente che ha agito in buona fede di invocare ogni adeguata tutela giurisdizionale.²¹

Peraltro, ove si opponesse al contribuente la tardività della domanda di rimborso a causa del suo decorso dal giorno del

²⁰ La giurisprudenza comunitaria ha infatti stabilito che non può essere sanzionato il comportamento dell'interessato allorché il suo comportamento non è dipeso da negligenza ma da un impedimento di fatto non riconducibile al medesimo soggetto (Sentenza dell'1/12/1998, C-326/96, *Levez*, in *Raccolta*, 1998, I, pagg. 7835 e segg.).

Con la decisione che precede, è stato affermato che “ *Il diritto comunitario osta all'applicazione di una norma nazionale la quale limita il periodo per il quale un lavoratore può reclamare arretrati retributivi (...) al biennio precedente alla data di inizio del procedimento, se il biennio non può essere esteso neanche quando il ritardo della presentazione della domanda sia dovuto al fatto che il datore di lavoro ha deliberatamente fornito all'interessato informazioni inesatte sul livello della retribuzione riscossa da lavoratori dell'altro sesso che svolgono un lavoro equivalente al suo* “. La sentenza in parola, peraltro, favorisce l'effettiva tutela dei diritti di matrice comunitaria, anche quando il titolare della posizione giuridico-soggettiva non ha potuto esercitare le prescritte azioni di tutela per fatti e circostanze a lui non riconducibili.

²¹ Sulla tutela della buona fede del contribuente, v. Cassazione, Sez. tributaria, n. 17576 del 10/12/2002, in *GT- Rivista giurisprudenza tributaria* n. 4/2003, pag. 343, con commento di E. DELLA VALLE, *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto*.

La sentenza pronunciata dalla Suprema Corte richiama anche un interessante indirizzo giurisprudenziale di matrice comunitaria secondo cui la tutela del legittimo affidamento nonché la certezza del diritto, rappresentano principi generali del sistema normativo dell'Unione europea (in tal senso, Corte di Giustizia UE, cause C- 205-215/82 e C-112/77).

La rilevanza della tutela dell'affidamento del cittadino, è stata statuita anche dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 525 del 22/11/2000, in *GT- Rivista giurisprudenza tributaria* n. 6/2001, p. 465, con commento di C. GLENDI, *Dopo la sentenza n. 525/2000 della Corte costituzionale la S.C. torna a pronunciarsi sulla decorrenza del termine breve per il ricorso in cassazione*.

pagamento, e non dalla pronuncia, la decisione della Corte di Giustizia si percepirebbe come inutiliter data.²²

Ecco perché, anche alla luce di un corretto adempimento delle decisioni della Corte dell'Unione occorre interpretare la noma di diritto interno tenendo ben presente il principio della c.d. effettività della tutela giurisdizionale.²³

Autorevole dottrina, infatti, ha acutamente osservato che “Diverso da quello dell'efficacia nel tempo delle pronunce del giudice comunitario è il tema del rispetto dei termini di decadenza o prescrizione posti dal diritto nazionale all'esercizio di un diritto e dell'azione ad esso collegata. Per tale ipotesi rileva, per effetto della mancanza di una disciplina comunitaria applicabile, il principio del rispetto delle regole processuali nazionali, nei limiti dell'equivalenza dei rimedi posti a tutela dei diritti attribuiti dal diritto nazionale e di quelli analoghi attribuiti dal diritto comunitario; nonché, in ogni caso, il principio della effettività della tutela, cioè la non impossibilità e non eccessiva difficoltà di esercitare un diritto attribuito da fonte comunitaria. Spetta al giudice nazionale, in

²² Di sentenza *inutiliter data* discute anche, con riferimento alla posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 112/E del 13/10/2006, N. FORTUNATO, *L'incentivo all'esodo ed il divieto comunitario di discriminazione tra i sessi, tra incompatibilità ed interpretazione adeguatrice*, in *Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia*, Bari, 2009, pagg. 9 e segg. (Nota a sentenza n. 159 del 2/07/2008, adottata dalla Commissione Tributaria Regionale Puglia, Sez. XIII). In particolare, osserva l'Autore (pag. 12, *Op. cit.*), “*Personalmente ritengo che l'Agenzia abbia sempre mostrato un preciso limite nella parte in cui, nel fondare le proprie argomentazioni sul tenore letterale della sentenza della Corte di Giustizia n. 207, tralasciava di valutare l'effettiva portata della predetta sentenza. Il giudice nazionale aveva infatti rinviato il proprio fascicolo ai giudici comunitari perché aveva ritenuto di non essere in grado di rispondere alla domanda di rimborso presentata da un contribuente, se non dopo la valutazione della Corte UE sulla compatibilità della normativa italiana con quella comunitaria. Il giudice europeo ha risposto nel senso della incompatibilità, e quindi il giudice italiano, al quale era tornata la questione, ha accolto la richiesta del contribuente.*

Ne consegue allora che qualora non si intendesse riconoscere le conseguenze sul rimborso della sentenza dei giudici comunitari, quella sentenza sarebbe, di fatto, inutiliter data, e ciò appare ancora più anomalo se si evidenzia che le sentenze della Corte UE hanno proprio la prerogativa di estendersi – come è noto – anche al di fuori della controversia dalla quale ha tratto origine”.

²³ Sul rapporto che intercorre tra il principio di effettività della tutela stabilita a livello comunitario e le presunzioni legali, v. S. MULEO, *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *RTDT* n. 3/2012, pagg. 685 e segg..

linea di principio, verificare se equivalenza ed effettività ricorrano nel caso concreto, salva la possibilità per il giudice comunitario di fornire le indicazioni che ritenga utili “.²⁴

Il principio della effettività della tutela giurisdizionale, consistente nell'assicurare concreta attuazione ai principi stabiliti dalla Corte di Giustizia, è ricavabile dalla sentenza del 9/03/1978, nella causa n.106/77, con la quale la Corte ha affermato che il principio di primazia del diritto comunitario comporta che “ qualsiasi giudice nazionale, adito nell'ambito della sua competenza, ha l'obbligo di applicare integralmente il diritto comunitario e di tutelare i diritti che questo attribuisce ai singoli, disapplicando le disposizioni eventualmente contrastanti della legge interna, sia anteriore sia successiva alla norma comunitaria (.....) senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale “.²⁵

²⁴ G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, Quinta Edizione, Padova, 2008, pagg. 346-347.

Sulla copiosa giurisprudenza citata dall'Autore, v. nota (353), *Op. cit.*, pag. 346, ove si legge che “ *Per l'ipotesi che la normativa nazionale invocata dallo Stato per eccepire la tardività dell'azione privi totalmente il singolo della tutela di un diritto attribuito dal diritto comunitario, ma solo ed esclusivamente per questa ipotesi, vale la giurisprudenza Emmot (C-208/90, sentenza 25 luglio 1991, Racc. p. I-4269)*”.

La stessa sentenza *Emmot*, in *Foro it.*, 1993, IV, col. 324, con nota di D. DILLICH; si veda anche N. TROCKER, *La formazione del diritto processuale europeo*, Torino, 2011, pagg. 152-153, il quale osserva che “ *la Corte ha stabilito che, sino al momento dell'esatta trasposizione di una direttiva, lo Stato membro inadempiente non può eccepire la prescrizione o la decadenza di una azione giudiziaria avviata nei suoi confronti da un singolo al fine della tutela dei diritti che ad esso riconoscono le disposizioni della direttiva (avente efficacia diretta) e che un termine di ricorso di diritto nazionale può cominciare a decorrere solo da tale momento “ (pag. 152, *Op. cit.*).*

L'indirizzo giurisprudenziale che si è formato in epoca successiva alla sentenza *Emmot*, ha, invero, ridotto la portata del principio statuito con l'anzidetta pronuncia mantenendo, però, il principio secondo cui qualora la norma di diritto interno si sia rivelata discriminatoria, i termini a partire dai quali l'interessato può far valere le proprie ragioni iniziano a decorrere da quando il medesimo ne ha avuto conoscenza e, dunque, con la pubblicazione della decisione (quanto osservato, è ricavabile dal percorso argomentativo ed interpretativo contenuto nella sentenza *Steenhorst-Neerings*, del 27/10/1993, C- 338/91, in *Raccolta*, 1993, I, pagg. 5475 e segg..

Invero, per completezza, giova evidenziare che la Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, nella sentenza che si annota (pag. 2), richiama il principio statuito nella causa *Emmot*.

²⁵ Causa *Simmenthal*, in *Raccolta*, 1978, 629 ss..

In dottrina, per un puntuale approfondimento anche in ordine al “ *Principio di effettività e diniego del rimborso azionato ben oltre il pagamento “*, si rinvia a

Ci si domanda, ora, quali strumenti di tutela potrebbero essere invocati, a cospetto del Giudice ordinario, qualora l'Amministrazione dichiarasse improponibile una domanda di rimborso per intervenuta decadenza.

Quid iuris, inoltre, qualora un Giudice tributario, non condividendo le conclusioni della sentenza in commento e di tutte quelle altre favorevoli ai contribuenti, dichiarasse infondato il ricorso in quanto spirati i termini decadenziali.

Ad avviso di chi scrive, le prospettate ipotesi, non affatto da escludersi, legittimerebbero l'esercizio, in sede civilistica, dell'azione di ripetizione per indebito oggettivo, ex art. 2033 c.c.²⁶, e, in via subordinata, dell'azione di ingiustificato arricchimento di cui all'art. 2041 c.c..²⁷

In ordine all'azione di ripetizione, appare utile evidenziare che nel nostro sistema normativo mancano disposizioni ad hoc che stabiliscano termini perentori entro i quali sia possibile

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 *GT Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 6/2012, pag. 504 e segg..

La giurisprudenza tributaria di merito, ha affermato che “ *Deve essere applicato l'istituto dell'overruling al giudizio tributario, che implica la necessaria remissione in termini del soggetto, la cui decadenza si era verificata non per colpa del contribuente, ma quando il diritto al rimborso era divenuto evidente dall'intervento della Corte di giustizia europea. Nella specie è il diritto al rimborso delle ritenute IRPEF delle somme percepite a titolo d'incentivo all'esodo* “ (Commissione Tributaria Regionale Lazio, Sezione XIV, sentenza n. 795 del 19/12/2012, in banca dati <http://def.finanze.it>).

Con altra interessante decisione, è stato statuito che “ *L'istituto dell'overruling che prevede la remissione in termini del contribuente incorso nella decadenza non per sua colpa deve essere applicato anche nel processo tributario. Per questo l'istanza di rimborso del 50% per le ritenute subite per somme erogategli a titolo d'incentivo all'esodo presentata oltre i termini dell'art. 38 del DPR n. 602/73, ma nel biennio, deve essere rimessa in termini* “ (Commissione Tributaria Regionale Lazio, Sezione XXI, sentenza n. 223 del 12/11/2012, in <http://def.finanze.it>).

Sul punto, si rinvia a F. POCAR, *Diritto dell'unione e diritto delle comunità europee*, Milano, 2003, pagg. 334 e segg..

²⁶ In generale, v. DI MAJO, *La tutela civile dei diritti*, Milano, 1993; GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2003; ALBANESE, *La azione di ripetizione dell'indebito*, in *Le obbligazioni*, III, a cura di FRANZONI, Torino, 2004, p. 221.

²⁷ Si rinvia, in generale, a GALLO, *Arricchimento senza causa e quasi contratti (i rimedi restitutori)*, Torino, 1996; TOMEI, *L'ingiustificato arricchimento nei confronti della pubblica amministrazione – Tra conferma della tradizione e critica del privilegio*, Torino, 2001; CARUSI, *Le obbligazioni nascenti dalla legge*, Napoli, 2004.

domandare la restituzione di tributi corrisposti in violazione del diritto dell'Unione.

Ne consegue, pertanto, che detta circostanza legittimerebbe il ricorso alla predetta azione il cui esercizio è soggetto all'ordinario termine prescrizione (decennale).²⁸

Circa, invece, l'azione di ingiustificato arricchimento, esercitabile in via sussidiaria, giova osservare che secondo un interessante indirizzo giurisprudenziale essa è esperibile contro la Pubblica Amministrazione allorquando “ quest'ultima riconosca l'utilità dell'opera o della prestazione eseguita in suo favore “²⁹.

Ne consegue che qualora l'Amministrazione finanziaria, costituendosi in giudizio, eccepisca l'intervenuta decadenza, quale fatto ostativo all'accoglimento del ricorso tributario, la controdeduzione avrebbe valore di ammissione implicita della utilità della prestazione patrimoniale espletata dal ricorrente – contribuente.

Ove la tesi dell'Agenzia fiscale fosse accolta, il contribuente, ad avviso di chi scrive, potrebbe rivolgersi al Giudice ordinario, non essendo astrattamente ipotizzabile una diversa forma di tutela.³⁰

5. Considerazioni conclusive

Come acutamente osservato, “ in materia di decadenza relativa all'azione di ripetizione di somme percepite dalle amministrazioni nazionali in violazione del diritto dell'Unione, la Corte ha ritenuto compatibile la fissazione di un termine ragionevole in nome della certezza del diritto “.³¹

²⁸ Sul punto, si rinvia a F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975.

²⁹ Cassazione civ., n. 3222 del 2/04/1999, in P. RESCIGNO (a cura di), *Le Fonti del Diritto Italiano, Codice Civile, Tomo II*, Milano, 2008, pag. 3708.

³⁰ Sulla improponibilità dell'azione, “ ogni qualvolta una diversa azione sia in astratto ipotizzabile “, v. Cassazione civ., n. 12265/05, in CIAN – TRABUCCHI, *Commentario breve al Codice Civile*, Padova, 2011, pag. 2700.

³¹ G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010, pag. 354. L'Autore, in nota (367), evidenzia che “ *La diversità dei sistemi nazionali, dovuta a mancanza di una disciplina dell'Unione, comporta che spetta ai singoli sistemi garantire la tutela dei diritti attribuiti dal diritto comunitario, nei limiti del principio di equivalenza e di effettività. In tale prospettiva, è pertanto compatibile con il diritto comunitario la fissazione di un termine di ricorso a pena di decadenza nell'interesse della certezza del diritto ed a tutela sia*

Ergo, mancando la fissazione di un termine decadenziale entro il quale i contribuenti avrebbero potuto proporre istanza di rimborso relativa alle maggiori ritenute subite, appare sostenibile e conforme al diritto (interno e dell'Unione) la tesi secondo cui i termini di decadenza iniziano a decorrere dalla sentenza della Corte di Giustizia anziché dal pagamento.

Peraltro, l'effettività della tutela giurisdizionale dei diritti impone, mancando un termine ad hoc fissato in relazione all'intervenuta pronuncia, che il contribuente possa disporre di concreti ed adeguati strumenti di tutela del diritto che intende preservare, il cui esercizio non può essere reso difficile o giuridicamente impossibile per via di regole procedurali e sostanziali che non appaiano aderenti al diritto dell'Unione.

Dopo che l'odierno scritto è stato interamente completato, la Suprema Corte di Cassazione, invero, ha rimesso gli atti al Primo Presidente ai fini della eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite.

In particolare, con l'Ordinanza interlocutoria del 28/11/2012³², è stata affrontata la questione della individuazione del termine a partire dal quale far decorrere i prescritti 48 mesi: se, come già suesposto, dal versamento delle ritenute subite dai lavoratori, o, invece, dalla pronuncia della Corte di Giustizia.

Dopo un interessante e condivisibile percorso argomentativo ed ermeneutico praticato dal Giudice di Legittimità, si evidenzia, nel provvedimento di rimessione, che “ In questa prospettiva di bilanciamento tra esigenze divergenti, ci si deve chiedere se l'affidamento del contribuente nella cogenza della norma interna – e negli indirizzi giurisprudenziali e di prassi amministrativa che quell'affidamento abbiano ingenerato o rafforzato: si pensi, nella vicenda da cui trae origine il presente giudizio, alla risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 112 del 13.10.06, sulla cui base l'Amministrazione finanziaria respinse le domande di rimborso presentate dai contribuenti tra la prima e la seconda pronuncia della Corte di Giustizia europea sull'articolo 19, comma 4 bis, TUIR (la sentenza in causa C-

dell'amministrazione che dei contribuenti (sentenze Rewe e Comet, sopra citate, punti rispettivamente 5 e 17-18; Palmisani, C- 261/95, 10 Luglio 1997, Racc. p. I- 4025, punto 28; Dilexport, sopra citata, punto 26) “.

³² Ordinanza n. 959 depositata il 16/01/2013, Presidente: CICALA – Relatore: COSENTINO.

207/04 Vergani e l'ordinanza in cause C-128/07/C- 131/07) - non possa essere tutelato interpretando la disciplina nazionale sui termini delle domande di rimborso nel senso che, in caso di tributi comunitariamente illegittimi, detti termini decorrano dalla declaratoria di tale illegittimità da parte del giudice comunitario tutte volte in cui sussistano obiettivi elementi di incertezza sulla legittimità comunitaria della norma impositiva nazionale. In tale prospettiva, ai fini della individuazione della decorrenza del termine decadenziale per l'esercizio dell'azione di rimborso, dovrebbe allora essere vagliata non soltanto la natura self-executing della fonte comunitaria incompatibile con la norma impositiva interna (e, quindi, la diretta disapplicabilità di quest'ultima da parte del giudice nazionale), ma anche l'eventuale sussistenza, in capo al contribuente, di un affidamento sulla legittimità comunitaria della norma impositiva interna che risulti incolpevole perché, ad esempio, fondato sugli orientamenti prevalenti nella prassi amministrativa o nella giurisprudenza o nazionale. La prospettiva fin qui delineata, peraltro, non solo offrirebbe tutela all'affidamento del contribuente nella certezza dell'ordinamento, ma altresì garantirebbe una maggiore effettività del primato delle fonti comunitarie “.