

È incostituzionale l'indeducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali

di Pasquale Formica (*) e Vincenzo Delli Priscoli (**)

Con la sentenza n. 262/2020, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità - per contrarietà agli artt. 3 e 53 della Costituzione - dell'art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011, nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 715, della Legge n. 147/2013, che disponeva, per il 2012, l'indeducibilità *tout court* dal reddito d'impresa dell'IMU versata sugli immobili strumentali. Tuttavia, la Consulta ha ritenuto di non estendere tale pronuncia di illegittimità anche alle disposizioni successive a quella censurata, le quali hanno previsto una deducibilità quantomeno parziale dell'IMU, apprezzando il fatto che il legislatore si sia gradualmente "ravveduto", fino a giungere alla "virtuosa previsione, certamente non più procrastinabile" - secondo le parole della stessa Corte - della totale deducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali a partire dal 2022. La pronuncia delimita condivisibilmente la discrezionalità legislativa in ambito fiscale, rischiando, però, di avere un ridotto impatto effettivo nel caso concreto. Ciò quantomeno laddove si individui, per chi non abbia attivato un contenzioso, l'impossibilità di rimborso delle maggiori imposte versate *illo tempore* per il 2012 (in applicazione di una norma oggi dichiarata costituzionalmente illegittima).

1. Premessa

La deducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali è stato uno dei temi più controversi dell'ultimo decennio, con il legislatore che ha man mano corretto sé stesso, ritoccando più volte la normativa che prevedeva originariamente la totale indeducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa, secondo quanto stabilito dall'allora art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011. Tale regola di indeducibilità totale ha avuto vita breve, essendo stata abbandonata già a partire dal periodo d'imposta 2013, per poi subire vari adattamenti, in termini di percentuale di concorso a tassazione (vedi *infra*) (1). Da ultimo, la Legge di bilancio 2020 (2) ha previsto la **deducibilità integrale dell'IMU a partire dal 2022**.

Ebbene, la sentenza n. 262, pubblicata il 4 dicembre 2020, della Corte costituzionale sembra mettere un punto fermo a tale annosa vicenda, dettando un limite oltre il quale il legislatore non può spingersi: in linea di principio sono accettabili anche forme di **deducibilità parziale o forfetaria**, se giustificate in termini di proporzionalità e ragionevolezza, ma non è ipotizzabile una indeducibilità totale di costi inerenti, come quella prevista per il 2012 dal censurato art. 14 del D.Lgs. n. 23/2011, che finirebbe inevitabilmente per collidere col principio di capacità contributiva *ex art.* 53 della Costituzione. La sentenza, mentre ritiene di "salvare", su questa base, la disciplina in materia *post-2012* (basata su un criterio di parziale deducibilità dell'IMU, ancorché in misura differenziata), conclu-

(*) Partner Studio Leo Associati.

(**) Avvocato, Studio Leo Associati.

(1) La previsione è stata successivamente rivista dalle seguenti disposizioni: art. 1, commi 715 e 716, della Legge n.

147/2013; art. 3, comma 1, del D.L. n. 34/2019, convertito, con modificazioni, nella Legge n. 58/2019; art. 1, commi 4 e 773, della Legge n. 160/2019.

(2) Legge n. 160/2019.

Approfondimento

Imposte sui redditi

de apprezzando, con non assoluta coerenza, “la virtuosa previsione, certamente non più procrastinabile, della totale deducibilità a partire dal 2022 (secondo quanto oggi previsto dall’art. 1, comma 773, della Legge n. 160 del 2019)”.
Ciò detto, le problematiche applicative connesse alla sentenza della Corte costituzionale non sono né poche né di poco conto. Esse riguardano, nello specifico, termini e modalità con i quali il contribuente possa far valere la pronuncia ed ottenere la **restituzione delle maggiori somme versate** della mancata deducibilità dell’IMU ai fini delle imposte dirette. Nel caso di un contenzioso già attivato e con esiti non definitivi il contribuente potrebbe far valere, nel relativo giudizio, l’orientamento costituzionale. Diversamente, maggiori problematiche possono porsi con riguardo alla eventuale richiesta di rimborso che dovesse attivarsi solo oggi.

2. Evoluzione normativa della disciplina

Allo scopo di meglio illustrare la portata della pronuncia in oggetto, conviene partire da un breve *excursus* normativo ed evidenziare i mutamenti che hanno caratterizzato la tematica della deducibilità dell’IMU dai redditi d’impresa in relazione agli immobili strumentali. Il tema riguarda, in particolare, i **beni** utilizzati esclusivamente per l’esercizio dell’**impresa commerciale** da parte del possessore, con esclusione degli immobili ad uso promiscuo (3), così come chiarito dalla stessa Agenzia delle entrate (4). In particolare, sono da qualificarsi **strumentali**, ai fini in rassegna, tanto gli immobili che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se non utilizzati o dati in locazione o comodato a terzi (strumentali **per natura**), quanto quelli concessi in uso a dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel Comune in cui prestano l’attività, per il periodo d’imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi (strumentali **per destinazione**).

Ciò premesso, si ricorda che l’art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011 (norma che ha istituito l’imposta municipale propria e che è stato dichiarato incostituzionale dalla Consulta) è di

fatto rimasto in vigore - come detto - soltanto per l’**annualità 2012**, considerato che l’art. 1, comma 716, della Legge n. 147/2013 ha previsto la deducibilità dell’IMU nella misura del 30% dal reddito d’impresa già dall’annualità 2013 (*rectius*: per il periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2013); percentuale poi diminuita al 20% dall’annualità successiva.

Successivamente, la Legge di bilancio 2019 (5) ha previsto una **deducibilità crescente dell’IMU** partendo dal 50% per l’anno d’imposta 2019 (*rectius*: il periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018), salendo poi al 60% per i due anni d’imposta successivi e arrivando, infine, al 70% di deducibilità per l’anno d’imposta 2022 (*rectius*: dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021). La Legge n. 160/2019 (Legge di bilancio 2020) ha, infine, rivisto la misura transitoria (deducibilità al 70%), che avrebbe dovuto trovare applicazione per il 2022, anticipando di un anno, al **2022** per l’appunto, la **deducibilità integrale** dell’IMU sugli immobili strumentali (6).

3. Precedente della Corte costituzionale

Con la sentenza in esame la Corte costituzionale è tornata ad occuparsi della indeducibilità dell’IMU, dopo che, già nel 2019 (7), la medesima Corte si era pronunciata su una questione analoga, dichiarando però, in quella sede, l’inammissibilità della questione di legittimità poiché non sufficientemente circoscritta dalla rimettente Commissione tributaria provinciale di Parma (8). I giudici della CTP emiliana avevano infatti ritenuto rilevante e non manifestamente infondata la questione sollevata nell’ambito del giudizio di merito riguardante il rimborso dell’IMU versata per gli anni dal 2012 al 2014.

L’oggetto del giudizio principale era il triennio 2012-2014, che però risultava contrassegnato, come detto, da un triplice diverso regime di deducibilità dell’IMU (ineducibilità nel 2012; deducibilità al 30% nel 2013; deducibilità al 20% nel 2014). Denunciando l’illegittimità costituzionale solo di quest’ultimo regime, l’organo giurisdizionale rimettente non aveva però spiegato perché analoghi dubbi non avrebbero dovuto riguardare quello, ancor meno vantaggioso, del-

(3) Cfr. G. Gavelli, “Raddoppia la deducibilità per l’IMU versata sugli immobili strumentali”, in *il fisco*, n. 5/2019, pag. 437.

(4) Cfr. circolare n. 10/E/2014 (risposta 8.1).

(5) Legge n. 145/2018.

(6) Per un’analisi completa dell’evoluzione normativa in materia, cfr. G. Petruzzellis, “IMU sugli immobili strumentali: au-

mentano gradualmente le soglie di deducibilità”, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 21/2019, pag. 37.

(7) Sentenza n. 163 del 4 luglio 2019.

(8) Comm. trib. prov. di Parma, ordinanza di rinvio n. 271 del 5 luglio 2018.

l'anno 2012 e quello del 2013. Dunque, la Corte costituzionale, con ordinanza n. 163/2019, ha dichiarato **inammissibile la questione per difetto di motivazione**, seppur lasciando trasparire che la partita non potesse ritenersi definitivamente conclusa (9).

4. Nuovo rinvio alla Consulta da parte della CTP di Milano

In effetti, con un'ordinanza del 2 luglio 2019, la Commissione tributaria provinciale di Milano ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 41 e 53 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011 (*i.e.*, in relazione al periodo d'imposta 2012), precisando altresì di porre detta questione unicamente con riferimento alla indeducibilità dell'IMU per il computo delle **imposte erariali sui redditi** e non anche dell'**IRAP**.

Le questioni sollevate sono sorte nel corso di un giudizio, promosso da una società attiva nel settore immobiliare e proprietaria di diversi fabbricati, per il rimborso dell'imposta sul reddito delle società (IRES) versata per il 2012, nella misura corrispondente a quanto pagato in conseguenza dell'ineducibilità dell'IMU corrisposta, per il medesimo anno, su propri immobili strumentali all'attività d'impresa.

Nello specifico, come pure si desume dalla pronuncia in commento della Corte costituzionale, la CTP di Milano ha ritenuto che il richiamato art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011 violasse: 1) l'art. 53 Cost., sotto il profilo dell'**effettività della capacità contributiva**, in quanto, nel disporre l'ineducibilità dell'IMU dall'IRES, farebbe gravare la tassazione su un reddito d'impresa in parte fittizio, in contrasto con il principio di capacità contributiva, anche perché il pagamento dell'IMU relativo agli immobili strumentali della società stessa deve essere considerato un costo certo e inerente alla produzione del reddito;

2) gli artt. 3 e 53 Cost., con riferimento al **principio di ragionevolezza**, poiché il censurato regime di indeducibilità non è coerente con la struttura stessa del presupposto dell'IRES, tributo che si applica sul reddito complessivo netto (10);

3) l'art. 3 Cost. (11), poiché la mancata deducibilità avrebbe un impatto sul piano della c.d. **equità orizzontale**, sottponendo irragionevolmente a una maggiore tassazione la società che si serve di immobili strumentali di proprietà rispetto a quella che invece utilizza immobili strumentali che non sono di sua proprietà;

4) l'art. 41 Cost., avuto riguardo al principio di **libertà di iniziativa economica privata**, in quanto la norma censurata penalizzerebbe indebitamente la scelta dell'impresa di investire gli utili nell'acquisto degli immobili strumentali.

5. Sentenza n. 262/2020 della Corte costituzionale

La Corte costituzionale, con la citata sentenza n. 262 del 4 dicembre 2020, ha ritenuto che le questioni sollevate dalla CTP meneghina fossero fondate con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. sotto il profilo della **coerenza e della ragionevolezza**.

Per i giudici costituzionali la **deducibilità** dell'IMU dall'imponibile dell'IRES (e dell'IRPEF per quanto riguarda i redditi d'impresa soggetti a tale imposta) non ha natura agevolativa (12), assumendo, viceversa, portata **sistematica e strutturale**, giacché il legislatore ha espressamente individuato il presupposto dell'IRES nel possesso di un "**reddito complessivo netto**" (13) (art. 75 del T.U.I.R.), dato dalla differenza tra i ricavi e i costi inerenti all'esercizio dell'attività generatrice di reddito d'impresa. Sebbene tale presupposto trovi fonte in una disposizione di pari rango, la sua natura sistematica impone, secondo il ragionamento della Corte, il rispetto di un **vincolo di coerenza** delle successive scelte del legislatore fiscale, la cui discrezionalità non può spingersi fino a negare, in relazione a specifiche categorie di costi, lo stesso principio fondante della tassazione del reddito "al netto" dei costi inerenti.

In tal senso, per la Corte costituzionale - che, sul punto, fa proprio l'approccio della Cassazione - quello dell'**inerenza** (delle spese deducibili dal reddito) costituisce un principio imprescindibile della determinazione del reddito d'impresa, esprimendo una correlazione tra costi ed attività d'impresa concretamente esercitata, quale

(9) Cfr. A. Trabucchi - L. Trinchera, "IMU sui capannoni, sull'ineducibilità un doppio binario che non convince", in *NTplus* del 20 novembre 2020.

(10) Art. 75, comma 1, T.U.I.R.

(11) Con riferimento al principio di uguaglianza formale.

(12) Per le norme agevolative, la giurisprudenza di legittimi-

tà ha già in passato riconosciuto una più ampia discrezionalità al legislatore (Corte costituzionale, nn. 264 e 177/2017).

(13) A differenza, invece, di quanto stabilito per altre categorie di reddito, come, ad esempio, i redditi di lavoro dipendente, computati "al lordo", senza deduzione analitica dei costi di produzione.

Approfondimento

Imposte sui redditi

declinazione del criterio di imposizione del “reddito complessivo netto”. Sempre allineandosi alla Cassazione, nella pronuncia si ribadisce, peraltro, che la valutazione di inerzia impone un **giudizio** di carattere **qualitativo**, prescindendo, dunque, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo (14).

In definitiva, un tributo come l'**IMU sugli immobili strumentali** all’attività d’impresa (o di lavoro autonomo) rappresenta un **costo inerente**, alla stregua di quelli sostenuti per gli ordinari fattori della produzione, di cui non si può precludere la deducibilità senza compromettere la coerenza del complessivo disegno impositivo, una volta che il legislatore, nella propria discrezionalità, abbia stabilito, per tale tipologia di reddito, il criterio di tassazione “al netto”. Se, con tale criterio, si è scelto di misurare la capacità contributiva *ex art.* 53 della Costituzione manifestata dall’esercizio dell’impresa, l’indeducibilità dell’IMU sui beni strumentali si porrebbe in contrasto con il predetto precetto costituzionale (15). Si pensi a un’impresa costretta a pagare imposte su un reddito nullo, se quantificato al netto dell’IMU versata sui propri immobili strumentali.

Insomma, una volta che la discrezionalità legislativa abbia identificato il presupposto nel possesso del “reddito complessivo netto”, scegliendo di privilegiare, tra diverse opzioni disponibili, quella della **determinazione analitica del reddito**, non si può - senza rompere un vincolo di coerenza e produrre ineludibili effetti di distorsione fiscale - rendere indeducibile un costo chiaramente e interamente inerente. Tale presupposto deve, in altri termini, costituire, al tempo stesso, limite e misura delle scelte operate.

D’altro canto, come già accennato, secondo la Corte costituzionale, sotto il profilo dell’**ugualianza ex art. 3 Cost.**, se così non fosse risulterebbero indebitamente penalizzate quelle imprese che abbiano scelto di investire i propri utili nell’acquisto della proprietà di fabbricati strumentali, rispetto a quelle che svolgono la propria attività utilizzando immobili in locazione e che possono dedurre tutti i costi (i relativi

canoni), non essendo soggette, come le prime, all’IMU (indeducibile).

Per queste ragioni, la Corte costituzionale ha dichiarato l’**illegittimità costituzionale** del censurato art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011 nella parte in cui prevedeva, per il 2012, l’indeducibilità dell’IMU sugli immobili strumentali dall’imponibile delle imposte sui redditi d’impresa.

Discorso analogo a quello sin qui illustrato si estende naturalmente anche al **reddito di lavoro autonomo**, in considerazione del fatto che la norma censurata disponeva l’indeducibilità integrale dell’IMU “dalle imposte erariali sui redditi”, rientrando, quindi, in tale previsione normativa l’indeducibilità dal reddito d’impresa e dal reddito di lavoro autonomo ai fini dell’IRPEF.

6. Deducibilità parziale dell’IMU “salvata” dalla Consulta

Nella declaratoria di illegittimità costituzionale dell’art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011, la Consulta ha comunque apprezzato lo sforzo del legislatore di “correggere il tiro” nel corso degli anni, prevedendo quote di deducibilità dell’IMU via via modificate. Infatti, il descritto quadro normativo poco lineare e ancor meno sistematico ha rappresentato una spia sul fatto che l’indeducibilità totale del citato tributo comunale fosse un tema bisognoso di urgente riforma.

Dunque, la Corte costituzionale ha ritenuto di non estendere il proprio giudizio negativo alle disposizioni successive a quella censurata, che hanno previsto dal 2013 una parziale deducibilità dell’IMU, ossia l’art. 1, commi 715 e 716, della Legge n. 147/2013, l’art. 3, comma 1, del D.L. n. 34/2019 (16) e l’art. 1, commi 4 e 773, della Legge n. 160/2019.

Secondo i giudici costituzionali, il sopradescritto principio di tassazione “al netto” non esclude la possibilità di prevedere **limiti alla deducibilità dei costi**, anche se effettivamente sostenuti nell’ambito di un’attività d’impresa (o di lavoro autonomo), essendo ciò giustificabile, in termini di **proporzionalità e ragionevolezza**, ad esempio al fine di: a) evitare indebite deduzioni di spese di dubbia inerenza; b) evitare ingenti

(14) Cass., Sez. trib., n. 1290 del 22 gennaio 2020. Per un’approfondita analisi del tema dell’inerenza, nella sua evoluzione giurisprudenziale, cfr. G. Ferranti, “Principio di inerenza: serve maggiore certezza”, in *Corr. Trib.*, n. 2/2020.

(15) Si ricorda che, con riferimento agli oneri fiscali, l’art. 99 del T.U.I.R. fissa il principio generale della deducibilità dal reddito con due sole eccezioni: a) le imposte sui redditi (queste

ultime, in quanto applicate sul reddito, non possono costituire elemento di determinazione del reddito stesso, rientrando altrimenti tra i suoi antecedenti causali); b) le imposte per cui è prevista la rivalsa (dunque, destinate a non gravare realmente su chi le versa).

(16) Convertito, con modificazioni, nella Legge n. 58/2019.

costi di accertamento; c) prevenire fenomeni di evasione o elusione o comunque contrastare condotte disapprovate dall'ordinamento (si pensi, ad esempio, al caso dei costi da reato).

Si tratta di deroghe che rispondono a esigenze di tutela dell'interesse fiscale, che, però, non sono immediatamente rinvenibili nel caso in esame, concernente beni immobili, dunque difficilmente sfruttabili per manovre evasive o elusive, nonché più facilmente passibili di iniziative erariali di verifica e accertamento. Né potrebbe invocarsi, secondo la stessa Corte costituzionale, una mera esigenza di gettito, perché una siffatta esigenza dovrebbe comunque essere gestita in modo trasparente, aumentando l'aliquota d'imposta e non attraverso incoerenti manovre sulla deducibilità, che si risolvono in discriminatori, sommersi e rilevanti incrementi della base imponibile a danno solo di alcuni contribuenti.

Sembrerebbe, allora, che il ragionamento che conduce i giudici costituzionali a "salvare" le disposizioni relative agli anni d'imposta *post-2012* sia da rintracciarsi, in "sempre verdi" considerazioni più ampie di **equilibrio di bilancio** (art. 81 Cost.), apprezzate alla luce del progressivo "ravvedimento" del legislatore, che si è, nel tempo, gradualmente corretto fino a giungere alla "virtuosa previsione, certamente non più procrastinabile, della totale deducibilità a partire dal 2022" (17). Un ragionamento, quest'ultimo, che non pare pienamente convincente, ad avviso di chi scrive. Se, in relazione all'IMU sui beni strumentali, non ricorre alcuno dei sopraelencati presupposti per forfettizzare percentualmente l'inerenza, il richiamo all'equilibrio di bilancio per giustificare le norme *post-2012* si risolve, pur sempre e nella sostanza, in un mero **ragionamento di gettito**, che non dovrebbe essere ammesso in assenza dei citati presupposti, a prescindere dall'esistenza di una disposizione (peraltro, all'epoca non ancora operativa), di futura deducibilità totale. Non convince, insomma, la conclusione che ammette un **doppio regime temporale**, che fa salvo tutto tranne il 2012, nonostante, per anni (*i.e.*, fino al 2019), l'IMU sia stata quasi integralmente indeducibile dal reddito d'impresa.

7. Considerazioni conclusive

È probabile, trovandosene menzione anche nella commentata pronuncia della Corte costitu-

zionale, che la scelta di rendere indeducibile l'IMU sugli immobili strumentali all'attività d'impresa sia stata influenzata dall'aggravamento, nel 2011, della **crisi finanziaria** nel nostro Paese, posto che, proprio sull'IMU si è scaricato, al tempo, gran parte del peso della manovra emergenziale. L'aliquota dell'IMU è oggetto di un possibile intervento comunale al rialzo e consentirne la deducibilità avrebbe avuto, come possibile risultato, che aggravii impositivi deliberati dai Comuni si sarebbero poi risolti in un maggior costo per l'Erario (in termini di minore IRES/IRPEF) (18).

Ebbene, con la pronuncia in esame - che, come detto, pure solleva talune perplessità (in particolare, in relazione al raccordo tra le conclusioni sull'art. 14 del D.Lgs. n. 23/2011 e quelle riferite alle norme relative ai periodi d'imposta successivi al 2012) - i giudici costituzionali hanno affermato che simili ragionamenti incontrino un limite nella circostanza che la discrezionalità del legislatore, certamente ampia nel fissare il presupposto dell'imposta, si restrin ga invece, in modo rilevante, nell'individuazione dei **singoli elementi** che concorrono alla formazione della **base imponibile**, giacché ogni tributo deve essere strutturato in modo coerente con il presupposto prescelto.

L'auspicio è che da questa specifica vicenda dell'indeducibilità dell'IMU possa esserci in futuro un miglior raccordo normativo tra Stato centrale ed enti locali, evitando l'insorgere di reciproci sospetti sull'allocazione delle entrate tributarie. Tuttavia, la sentenza commentata impone anche delle riflessioni sugli effetti che tale declaratoria di incostituzionalità produce sulla possibilità di richiedere il **rimborso della maggiore IRES o IRPEF** versata per l'anno d'imposta 2012, a seconda che il rapporto giuridico possa o meno considerarsi esaurito.

Infatti, nel caso in cui il contribuente abbia dedotto l'IMU sugli immobili strumentali dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo e l'Agenzia delle entrate abbia successivamente disconosciuto tale deduzione dell'IMU notificando l'avviso di accertamento, bisogna distinguere tre ipotesi.

Se il contribuente ha impugnato l'avviso di accertamento e ha ottenuto una **sentenza definitiva di rigetto del ricorso**, il rapporto giuridico è certamente esaurito, così come nel caso in cui non abbia impugnato l'**avviso di accertamento**

(17) Art. 1, comma 773, della Legge n. 160/2019.

(18) Così G. Gavelli, "Cambia ancora la deducibilità dell'I-

MU sugli immobili strumentali", in *il fisco*, n. 46/2019, pag. 4413.

Approfondimento

Imposte sui redditi

che quindi è divenuto **definitivo**. In questi due casi è difficile sostenere che il contribuente possa chiedere il rimborso di quanto pagato o presentare istanza di autotutela.

Discorso diverso se il **contenzioso** con l'Agenzia delle entrate fosse ancora **pendente**. In questo caso l'effetto della declaratoria di incostituzionalità dell'art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011 potrebbe essere fatto valere, e dovrebbe condurre ad un esito positivo del contenzioso per il contribuente.

C'è però un'ulteriore ipotesi, forse la più spinosa, che è quella del **contribuente** che ha rispettato il **divieto di deducibilità dell'IMU** previsto dalla norma dichiarata incostituzionale dalla Consulta. La Corte di cassazione (19) ha stabilito che, in caso di imposta dichiarata incompatibile con il diritto comunitario da una sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in epoca successiva al versamento, il **termine di decadenza di 48 mesi** per l'esercizio del diritto di rimborso (20) decorra dalla data del suddetto versamento e non da quella in cui è intervenuta

la pronuncia della Corte di Giustizia, dunque applicando tale principio alla fattispecie in esame, anche in questo caso sono già decorsi i 48 mesi dalla data del versamento e quanto versato non sarebbe più ripetibile.

Questa tesi, però, non appare pienamente soddisfacente in quanto - ai sensi dell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 - "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". In questa prospettiva il presupposto del diritto alla restituzione di quanto indebitamente versato, secondo quanto previsto da una norma dichiarata incostituzionale, dovrebbe rinvenirsi proprio nella declaratoria di illegittimità costituzionale della suddetta norma. D'altra parte, in caso contrario, si verrebbe a creare una situazione incoerente ed estremamente penalizzante per chi abbia rispettato ossequiosamente il dettato normativo rispetto a chi abbia attivato un contenzioso giudiziale.

(19) Cass., SS.UU., n. 13676 del 16 giugno 2014.

(20) Art. 38, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973.