

Sisma 90 e abbattimento (o esclusione) dei rimborsi: possibili profili di incostituzionalità dell'art. 1, comma 665, della L. n. 190/2014

Autore: Taranto Giuseppe Massimiliano

In: Approfondimenti

La modifica apportata al comma 665 dell'art. 1 della l. n. 190/2014 dall'art. 16-octies, comma 1, lett. a), b) e c), del D.L. 20 giugno 2017, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2017, n. 123, con effetto dal 13 agosto 2017, ha sollevato, tra gli operatori del diritto tributario interessati alla questione dei rimborsi "Sisma 90", non pochi dubbi e perplessità.

In particolare, l'art. 16 octies[1] sopra citato ha:

- introdotto espressamente la previsione del diritto al rimborso delle ritenute alla fonte in favore dei dipendenti pubblici (già oggetto di numerose pronunce giurisprudenziali di legittimità che hanno affermato tale diritto anche a prescindere dall'effettivo versamento delle suddette ritenute da parte del datore di lavoro);

- introdotto, rispetto alla formulazione originaria del comma 665, il limite alla rimborsabilità delle imposte versate e/o trattenute nella misura del 50% qualora le somme da rimborsare alla platea dei contribuenti che ne hanno diritto superino il limite di spesa di 90 milioni di euro stanziati dallo Stato al fine di provvedere all'esecuzione dei rimborsi stessi, con l'ulteriore sbarramento dell'esclusione di ulteriori rimborsi, anche dimezzati, qualora tali somme stanziati si esauriscano per effetto dei pagamenti già eseguiti (in ordine cronologico di presentazione delle istanze così come stabilito dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 195405 del 26 settembre 2017).

E' di tutta evidenza che la modifica che ha suscitato un notevole dibattito è stata proprio quest'ultima in quanto il legislatore:

- ha modificato l'originaria formulazione del comma 665[2] che prevedeva il pieno riconoscimento del diritto al rimborso delle imposte versate nella misura del 90% (specularmente al fatto che la legge agevolativa aveva abbattuto al 10% l'obbligazione tributaria complessiva dovuta per ciascun anno dal 1990 al 1992) prendendo atto del riconoscimento di tale diritto avvenuto con copiosissime sentenze della Corte di Cassazione, introducendo l'inciso "nei limiti della spesa autorizzata dal presente comma";

- escluso in radice il diritto al rimborso di cui sopra nei confronti di quei soggetti che, nell'ordine

cronologico, rimangono fuori dal predetto stanziamento di fondi.

Tale intervento, pertanto, ha creato una evidente differenza di trattamento tra quei soggetti che hanno percepito il rimborso del 90% delle somme versate in vigore dell'originaria versione del comma 665 e quelli che invece percepiranno il rimborso in misura dimezzata (in quanto lo stanziamento di 90 milioni si appalesa insufficiente a coprire il 90% delle somme richieste a rimborso nelle tre Province interessate dagli eventi sismici del 1990) e chi, addirittura non lo percepirà affatto per carenza di fondi.

In materia tributaria, tali situazioni di disparità di trattamento in materia di rimborsi, dovuti ad interventi del legislatore, sono state oggetto di diverse pronunce della Corte Costituzionale.

Si richiama, in primis, la sentenza della Corte Costituzionale dell'11 ottobre 2000 n. 416 con la quale è stato dichiarato incostituzionale l'art. 7, comma 10, della L. 23 febbraio 1998 n. 448 (finanziaria 1999).

La norma sanzionata, dopo aver riconosciuto (con il comma 9, immediatamente precedente quello dichiarato incostituzionale) il diritto al cumulo delle agevolazioni previste per l'acquisto della prima casa di cui all'art. 2 del D.L. 07 febbraio 1985 n. 12 con quelle di cui all'art. 1 della L. 22 aprile 1982 n. 168, escludeva il rimborso della maggiore somma versata anteriormente all'entrata in vigore della legge finanziaria nel caso di mancata applicazione del citato cumulo.

L'esclusione del diritto al rimborso, per il giudice delle leggi, costituisce violazione del principio di uguaglianza, dando luogo ad una irragionevole discriminazione a danno di quei contribuenti che, rispettosi delle disposizioni tributarie vigenti al tempo, abbiano pagato l'imposta senza agevolazioni rispetto a quelli che, in assenza di una norma chiarificatrice, hanno usufruito di agevolazioni al tempo non esplicitamente spettanti.

Il comma 10 comporta una violazione del principio di uguaglianza in quanto dà luogo ad un regime differenziato nei confronti di contribuenti che si trovano nella medesima situazione. Si ha che il contribuente al quale l'ufficio ha richiesto con avviso di liquidazione il pagamento della maggiore imposta, se ha pagato, non ha diritto al rimborso; il contribuente, invece, che non ha ricevuto l'accertamento da parte dell'ufficio (circostanza questa "neutra", cioè non imputabile al contribuente), per effetto dell'intervento normativo, non subirà alcun tipo di prelievo.

La differenza di trattamento è ancor più ingiustificata ove si consideri che a vedersi privato della doppia agevolazione acclarata come spettante è proprio il contribuente che ha ottemperato all'obbligazione tributaria versando la somma richiesta dall'ufficio ovvero applicando le norme e versando l'imposta senza tener conto della cumulabilità (all'epoca non ancora chiarita) delle agevolazioni.

La Corte Costituzionale ha sanzionato la norma anche per la violazione del principio di ragionevolezza, evidenziando la contraddittorietà intrinseca tra la complessiva finalità perseguita dal legislatore e la disposizione espressa dalla norma censurata.

La contraddizione sta, evidentemente, nell'aver riconosciuto la cumulabilità delle agevolazioni (e dunque il diritto ad una esenzione più ampia, con conseguente minor esborso d'imposta) e, allo stesso tempo, nell'aver escluso la ripetibilità della maggiore imposta indebitamente versata.

Il principio della ragionevolezza, la cui violazione inficia le scelte del legislatore, era stato già enunciato in materia contributiva dalla Corte Costituzionale con la sentenza dell'8 settembre 1995 n. 421, richiamata anche dalla predetta sentenza 416 del 2000.

Sempre in materia contribuiva, merita citazione la sentenza 30 luglio 1997 n. 292, benché non conclusasi con una dichiarazione di incostituzionalità.

Volendo fare applicazione dei principi desumibili dalle suddette sentenze della Corte Costituzionale al caso di specie, emerge che:

- l'art. 16 octies citato ha creato un'evidente disparità di trattamento tra i soggetti che hanno usufruito del rimborso nella misura del 90% sotto la vigenza dell'originaria formulazione del comma 665 della legge n. 190/2014 e quelli che invece si sono visti e si vedranno ridotto o addirittura azzerato il proprio diritto al rimborso pur essendo identiche le fattispecie disciplinate dal legislatore; inoltre, con la nuova formulazione del comma 665, vi sarebbe la violazione del principio di ragionevolezza in quanto il legislatore da un lato aveva riconosciuto il diritto al rimborso nella misura del 90% proprio perché l'agevolazione introdotta a suo tempo prevedeva la riduzione in tal misura dell'obbligazione tributaria e dall'altro escluderebbe la ripetibilità della maggiore imposta indebitamente versata e/o trattenuta;

- la suddetta disparità di trattamento rischia addirittura di essere paradossale se solo si pensi al fatto che nei confronti dei soggetti economici, esclusi dal diritto al rimborso per espressa previsione legislativa, lo Stato Italiano non può procedere al recupero del 90% non versato illo tempore (a titolo di recupero di aiuto di stato illegittimamente concesso) in quanto, per espressa statuizione della Commissione Europea (decisione final C 2015/5549 del 14 agosto 2015), tale recupero sarebbe ormai precluso dall'intervenuta prescrizione dell'obbligo di conservare la documentazione attestante i danni subiti (oltre al fatto che per tali soggetti economici la Corte di Cassazione con la recente ordinanza n. 22377 del 26 settembre 2017, interpretando letteralmente la decisione della Commissione Europea, ha riconosciuto la possibilità dell'erogazione del rimborso anche ai soggetti economici con il solo limite del de minimis; la qual cosa comporterebbe l'erogabilità in favore di questi soggetti di somme sino all'importo di €. 100.000,00 senza nessun abbattimento in quanto non specificamente previsto dal comma 665 per tale platea di soggetti) con il risultato (oggetto di censura da parte dei Giudici Costituzionali con la sentenza n. 416 del 2000) che l'esclusione del diritto al rimborso, in violazione del principio di uguaglianza, darebbe luogo ad una irragionevole discriminazione a danno di quei contribuenti che, rispettosi delle disposizioni tributarie vigenti al tempo, abbiano pagato l'imposta senza agevolazioni rispetto a quelli che, in assenza di una norma chiarificatrice o addirittura in violazione della normativa sugli aiuti di stato, hanno usufruito di agevolazioni al tempo non esplicitamente spettanti.

Non vi è chi non veda, alla luce delle superiori considerazioni, come l'intervento del legislatore sulla originaria formulazione del comma 665, dettato dalla ricerca di un contemperamento tra esigenze di cassa e rispetto del diritto positivo, difficilmente sfuggirà al sindacato della Corte Costituzionale vista l'innegabile scossa assestata al trattamento giuridico della platea dei contribuenti coinvolti nelle vicende dei rimborsi "Sisma 90".

[1] All'articolo 1, comma 665, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, sono apportate le seguenti modificazioni:

1. a) al primo periodo, dopo le parole: «articolo 9, comma 17, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni,» sono inserite le seguenti: «compresi i titolari di redditi di lavoro dipendente, nonché i titolari di redditi equiparati e assimilati a quelli di lavoro dipendente in relazione alle ritenute subite,» e dopo le parole: «al rimborso di quanto indebitamente versato,» sono inserite le seguenti: «nei limiti della spesa autorizzata dal presente comma,»;
2. b) dopo il secondo periodo sono inseriti i seguenti: «Il contribuente che abbia tempestivamente presentato un'istanza di rimborso generica ovvero priva di documentazione e, per gli anni d'imposta 1990, 1991 e 1992, non abbia presentato le dichiarazioni dei redditi, entro il 30 ottobre 2017 può integrare l'istanza già presentata con i dati necessari per il calcolo del rimborso. Successivamente al 30 ottobre 2017, gli uffici dell'Agenzia delle entrate richiedono i dati necessari per il calcolo del rimborso, che devono essere forniti entro sessanta giorni dalla richiesta, ai contribuenti che abbiano tempestivamente presentato un'istanza di rimborso generica ovvero priva di documentazione e, per gli anni d'imposta 1990, 1991 e 1992, non abbiano presentato le dichiarazioni dei redditi e non abbiano provveduto all'integrazione. Per i contribuenti titolari di redditi di lavoro dipendente nonché titolari di redditi equiparati e assimilati a quelli di lavoro dipendente che hanno presentato la dichiarazione dei redditi modello 740 per le stesse annualità, l'importo oggetto di rimborso viene calcolato direttamente dall'Agenzia delle entrate in funzione delle ritenute subite a titolo di lavoro dipendente in essa indicate. In relazione alle istanze di rimborso presentate, qualora l'ammontare delle stesse ecceda le complessive risorse stanziare dal presente comma, i rimborsi sono effettuati applicando la riduzione percentuale del 50 per cento sulle somme dovute; a seguito dell'esaurimento delle risorse stanziare dal presente comma non si procede all'effettuazione di ulteriori rimborsi. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro il 30 settembre 2017, sono stabilite le modalità e le procedure finalizzate ad assicurare il rispetto dei limiti di spesa stabiliti dal presente comma»;
3. c) il quarto periodo è soppresso.”.

[2] Comma 665. I soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa, individuati ai sensi dell'articolo 3 dell'ordinanza del Ministro per il coordinamento della protezione civile 21 dicembre 1990, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 299 del 24 dicembre 1990, che hanno versato imposte per il triennio 1990-1992 per un importo superiore al 10 per cento previsto dall'articolo 9, comma 17, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, hanno diritto, con esclusione di quelli che svolgono attività d'impresa, per i quali l'applicazione dell'agevolazione è sospesa nelle more della verifica della compatibilità del beneficio con l'ordinamento dell'Unione europea, al rimborso di quanto indebitamente versato, a condizione che abbiano presentato l'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni. Il termine di due anni per la presentazione della suddetta istanza è calcolato a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge 28 febbraio 2008, n. 31, di conversione del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248. A tal fine è autorizzata la spesa di 30 milioni di euro per ciascuno degli anni 2015-2017. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti i criteri di assegnazione dei predetti fondi.

<https://www.diritto.it/sisma-90-abbattimento-esclusione-dei-rimborsi-possibili-profilo-incostituzionalita-dell-art-1-comma-665-della-l-n-1902014/>