

Istanza di rimborso negata e condanna alle spese a favore del contribuente

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 22 Settembre 2015

condanna dell'ufficio al rimborso: nelle liti derivanti da istanze di rimborso negate dall'Agenzia delle entrate e risolte a favore del contribuente, è immediatamente esecutiva la condanna del Fisco?

De iure condito

Nelle liti derivanti da istanze di rimborso, instaurate contro i provvedimenti di diniego esplicito o tacito delle istanze di rimborso presentate dal contribuente, il diritto del ricorrente alla restituzione delle somme erroneamente versate è attualmente subordinato alla definitività del provvedimento di accoglimento del ricorso.¹ Il contribuente de iure condito deve attendere la **definitiva sentenza tributaria**, molti anni dopo, quindi, l'originaria maturazione del credito, anche quando abbia ottenuto giudizi favorevoli nei gradi di merito. Sussiste eccezione a siffatta regola per i casi tassativamente² previsti dall'art. 68 del D.lgs. n. 546/1992 (somme derivanti da iscrizioni a ruolo definitive con riferimento alle quali l'amministrazione finanziaria, a fronte di una sentenza di annullamento del ruolo impugnato dal contribuente, è tenuta, a prescindere dalla definitività della stessa, a rimborsare al ricorrente le somme versate in pendenza di giudizio e poi riconosciute indebite). Le imposte versate in pendenza di giudizio ai sensi dell'art. 68 dello stesso decreto n. 546, in base alla formulazione vigente, devono essere restituite decorsi 90 giorni dalla notifica della sentenza di accoglimento parziale o totale dell'impugnazione del contribuente.

De iure condendo

Lo schema di decreto legislativo (n. 184), con l'art. 9, lett. gg, si prefigge di porre rimedio a tale disparità³, estendendo, dal 1 gennaio 2017 per effetto dell'articolo 12 dello stesso schema di decreto legislativo, l'immediata esecutorietà delle sentenze non definitive a tutte le parti in causa. Ciò mediante la integrale sostituzione l'art. 69 del d.lgs n. 546/92 vigente, che elimina l'attuale rubrica della «*Condanna dell'ufficio al rimborso*», per rinominarsi in «*Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente*», prevedendo espressamente che la sentenza di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente

è immediatamente esecutiva. L'esecutività immediata delle sentenze, in caso di vittoria da parte del contribuente, si traduce nella possibilità, ad esempio, di ottenere immediatamente il rimborso senza dover aspettare tutti i gradi del giudizio⁴. Qualora l'ufficio debba restituire somme superiori ad euro diecimila, diverse dalle spese di lite che restano ancorate al giudicato, il pagamento può essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia ai sensi dell'art. 38-bis, c. 5, del dpr n. 633/1972, il cui contenuto, durata e termine di escussione a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi, sono rimessi ad apposito decreto ministeriale.

Procedura di rimborso

Con la nuova formulazione dell'art. 69, D.Lgs. n. 546/1992, le somme dovute dall'Amministrazione finanziaria ad un contribuente sulla base di una **sentenza non definitiva** dovranno essere **rimborsate**, secondo una procedura che varia in dipendenza dell'importo oggetto del rimborso.

Per **importi inferiori a 10.000 euro**, senza tenere conto delle spese di lite, le sentenze si riterranno **immediatamente esecutive senza particolari formalità**. Per effetto della modifica normativa, il contribuente potrà quindi ottenere il rimborso di somme anche sulla base della sola sentenza della Commissione tributaria provinciale che accolga il ricorso, **senza particolari vincoli** in ipotesi di importi inferiori a 10.000 euro ovvero, in caso di importi superiori al predetto limite, fornendo la garanzia che sarà richiesta dal giudice.

Qualora l'importo dovuto **ecceda il limite di 10.000 euro**, la restituzione potrà essere subordinata dal giudice alla presentazione di un'**idonea garanzia**⁵ da parte del contribuente. Il giudice⁶, peraltro, sarà tenuto a motivare, in sentenza, il perché della richiesta della garanzia alla luce della solidità patrimoniale del contribuente e delle somme oggetto di rimborso. La disposizione è del tutto innovativa, in quanto se da un lato prevede l'immediata esecutività di quanto richiesto, senza attendere il passaggio in giudicato della sentenza, allo stesso tempo è prevista per i rimborsi che superano 10.000 euro, un'**idonea garanzia** che permetta, in caso di riforma della sentenza a seguito dell'impugnazione da parte dell'ufficio, la restituzione di quanto rimborsato.

Caratteristiche della garanzia

Il comma 2 del nuovo articolo 69 statuisce che le caratteristiche della garanzia siano individuate con apposito decreto ministeriale, mutuando la disciplina della garanzia prevista in tema di rimborsi IVA ai sensi dell'art. 38-bis, D.P.R. n. 633/1972. Si dovrà in particolare configurare la **durata** ed il **termine** per azionare la garanzia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in caso di inerzia alla restituzione da parte del contribuente. È inoltre sancito (art. 63, c. 3) che le **spese della garanzia** siano **anticipate dal contribuente**, ma dovranno essere poste **a carico della parte che sarà soccombente** all'esito del **giudizio definitivo**. Il contribuente potrà, tuttavia, rinunciare all'esecuzione immediata della sentenza

per evitare di anticipare le somme dovute per la garanzia (oltre agli eventuali interessi sul capitale rimborsato), attendendo l'esito finale del processo e la cristallizzazione del suo credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

La garanzia può essere richiesta solo per i giudizi attinenti al rimborso dei tributi, mentre ne sono esclusi i crediti per la restituzione delle somme anticipate in pendenza del giudizio dal contribuente ai sensi dell'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992.

I tempi del rimborso e tutela del contribuente

Per quanto riguarda il momento in cui il rimborso dovrà essere **materialmente eseguito**, l'art. 69, comma 4, prevede che l'Amministrazione finanziaria provveda **entro 90 giorni** dalla notificazione della sentenza, ovvero, entro 90 giorni dalla presentazione della garanzia richiesta dal giudice⁷.

Qualora l'Amministrazione finanziaria non provvedesse spontaneamente al rimborso, al contribuente resterà la innovativa possibilità di proporre giudizio **di ottemperanza** (art. 69, c. 5), ai sensi dell'art. 70, D.Lgs. n. 546/1992, che sarà quindi invocabile anche nei casi di sentenze non definitive⁸

In tale ipotesi, quindi, i tempi del rimborso si allungheranno di **altri 30 giorni** necessari per l'ottemperanza. La previsione dell'instaurazione del **giudizio di ottemperanza**, per il recupero di quanto dovuto e non eseguito, prefigura un **ulteriore tutela**⁹ **per i contribuenti** ; si può azionare tale procedura giudiziale anche per il recupero di somme richieste a rimborso.

22 settembre 2015

Ignazio Buscema

1Al di fuori delle ipotesi di cui all'articolo 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992, i decreti e le sentenze delle Commissioni tributarie non sono dotati di provvisoria esecutività; conseguentemente, gli effetti e l'esecuzione dell'atto impugnato vengono meno solo col passaggio in giudicato della pronuncia di annullamento; in altri termini, l'annullamento dell'atto impugnato disposto dal giudice tributario opera dal momento in cui la sentenza passa in giudicato. In applicazione di tale principio, la sentenza con la quale la Commissione tributaria accoglie il ricorso avverso un provvedimento di diniego di rimborso acquista efficacia esecutiva solo con il passaggio in giudicato.

2Tale norma attribuisce provvisoria esecutività alle sentenze delle Commissioni tributarie provinciali regionali limitatamente al rimborso delle somme pagate in pendenza di giudizio, provvisoriamente, dal contribuente in esecuzione di atti impositivi, di liquidazione, di irrogazione sanzioni e di riscossione.

3Quando si entra nell'ambito del processo tributario, le parti, debbono essere collocate *“in condizioni di parità”*, davanti a giudice terzo e imparziale. E questa parità sarebbe lesa ove la Amministrazione potesse continuare a godere di una garanzia che, lungi dall'essere avallata dal giudice (sia pure non in via definitiva), sia stata da questo disattesa e dichiarata illegittima.

4L'esecutività va intesa come espressione e conseguenza immediata dell'operatività della pronuncia, anche prima della formazione del giudicato formale. L'esecutività, espressione d'imperatività o di capacità di produrre effetti, comporta per il Fisco, il divieto di emanare atti consequenziali o conformativi a quelli annullati (es. nuovo e ripetitivo diniego di rimborso) ed impone, altresì, che si ponga in essere un'attività positiva (es. atto di rimborso) soddisfattiva della pretesa del contribuente.

5La garanzia ha il fine, oltre che di tutelare gli interessi erariali dall'eventuale insolvenza del contribuente, di **scongiurare** il rischio della proliferazione di **istanze di sospensione** da parte degli Uffici, i quali, di fronte al rischio di responsabilità per un eventuale danno erariale, potrebbero essere indotti automaticamente a presentare istanza di sospensione cautelare della sentenza.

6 La previsione della prestazione di garanzia sulla base della valutazione del giudice rappresenta un onere del ricorrente il quale dovrà fornire al giudice , già prima della sentenza tutti gli elementi utili alla valutazione della sua solvibilità.

7Si applica in sostanza lo stesso termine previsto per la restituzione delle somme versate dal contribuente a titolo temporaneo nel corso del giudizio in base all'art. 68 del D.Lgs. n. 564/1992.

8 Il sistema processuale delineato dal vigente D.Lgs. n. 546/92 evidenzia, in sostanza, un'evidente disparità di trattamento tra la posizione del contribuente e quella prevista per l'ufficio tributario: il contribuente può essere sottoposto all'iscrizione a ruolo (rectius: all'azione esecutiva fiscale) ai sensi dell'art. 68 del D.Lgs. n. 546/92 a seguito della sfavorevole decisione esecutiva di primo grado mentre l'ufficio a seguito della decisione di primo grado di condanna al rimborso non può subire gli effetti dell'esecuzione forzata o del giudizio d'ottemperanza.

9 Occorre cogliere dalla forza esecutiva della sentenza tutte le sue astratte potenzialità in virtù del principio d'effettività della tutela giurisdizionale. L'efficacia esecutiva della sentenza di primo grado del giudice tributario va armonizzata con i valori costituzionali. Il diritto alla difesa postula che nell'ordinamento tributario sia configurabile la provvisoria esecuzione della sentenza di primo grado (cd esecutività ex lege). La tutela giurisdizionale, dovendo essere effettiva, non può consentire che la durata del processo (contenuta in tempi ragionevoli ai sensi dell'art. 111 della Costituzione) si risolva in vantaggio per la parte soccombente ed in danno per la parte vincitrice.