
Contenzioso sui crediti d'imposta

di [Isabella Buscema](#)

Publicato il 13 Giugno 2016

presentiamo un interessante caso di contenzioso sui crediti d'imposta: in caso di credito richiesto per importo superiore a quello dovuto, il fisco può sempre contestare la sussistenza di un proprio debito?

Principio



L'intervenuta decadenza dei termini per l'azione accertatrice determina la preclusione per l'Amministrazione finanziaria allo svolgimento di attività di accertamento di un credito fiscale, a proprio favore, maggiore di quello risultante dalla dichiarazione; non determina, invece, alcuna preclusione alla facoltà della Amministrazione di contestare la sussistenza di un proprio debito qualora sia destinataria di una richiesta di rimborso di un presunto credito di imposta. È legittimo (per l'Erario che decade dall'accertamento) contestare un proprio debito se è destinatario di una richiesta di rimborso di un presunto credito di imposta. Tale assunto è stato precisato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 10479 del 20 maggio 2016 .

Vicenda

A seguito di dichiarazione annuale rettificativa del 25 febbraio 1994, con la quale aveva corretto a proprio favore la dichiarazione annuale modello 780/1994 presentata il 31 gennaio 1994, una società ha presentato istanza di rimborso della somma di lire 8.882.000 versata in eccedenza per imposta sostitutiva sui titoli industriali di un Fondo relativa all'anno di imposta 1993, avendo erroneamente applicato la ritenuta dello 0,25% in luogo della ritenuta agevolata dello 0,10% prevista dall'art. 9, legge n. 77 del 1983. A seguito del silenzio-rifiuto del fisco la società ha adito la CTP. Il giudice di prima istanza ha accolto il ricorso, dichiarando il diritto della contribuente alla restituzione della eccedenza di imposta versata. Il fisco ha proposto gravame deducendo che all'istanza di rimborso non era stata allegata la documentazione richiesta dall'art. 5, lett. c - d, della legge n. 77/1983 per fruire della aliquota agevolata e neppure tale documentazione era stata prodotta in giudizio. Il giudice del gravame ha rigettato l'appello, poiché "*stante il superamento dei termini di rettifica della dichiarazione, si deve affermare la legittimità e*

la definitività del richiesto rimborso di imposta, poiché è ormai preclusa all'Amministrazione finanziaria qualsiasi attività di verifica documentale in ordine al credito vantato dalla società".

Pronuncia

Gli Ermellini con la pronuncia citato hanno accolto parzialmente il ricorso del fisco sulla base delle seguenti articolate argomentazioni. La presentazione di una dichiarazione annuale dei redditi (originaria o integrativa) contenente l'esposizione di un credito di imposta, alla quale non sia seguita alcuna rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria nei termini di decadenza per l'azione accertatrice previsti dalla legge, non determina, per ciò solo, un consolidamento del credito di imposta indicato in dichiarazione e la definitiva costituzione del diritto al rimborso.

L'intervenuta decadenza dei termini per l'azione accertatrice determina la preclusione per l'Amministrazione finanziaria allo svolgimento di attività di accertamento di un credito fiscale, a proprio favore, maggiore di quello risultante dalla dichiarazione; non determina, invece, alcuna preclusione alla facoltà della Amministrazione di contestare la sussistenza di un proprio debito qualora sia destinataria di una richiesta di rimborso di un presunto credito di imposta.

La decadenza dalla facoltà di rettificare la dichiarazione integrativa non incide sulla procedura di rimborso prevista dall'art. 38, D.P.R. n. 602/1973, che pone a carico del contribuente, che assume di avere versato una somma superiore al dovuto, l'onere di dimostrare l'inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento, e consente all'Amministrazione finanziaria, presunta debitrice, di allegare i fatti impeditivi della richiesta, in conformità alla regola di distribuzione dell'onere probatorio desumibile dall'art. 2697 c.c..

Diversamente, sotto il primo profilo, prima dell'entrata in vigore dell'art. 2, c. 8-bis, D.P.R. n. 322/1998, che (a decorrere dall'1 gennaio 2002) ha introdotto l'onere di presentare tempestivamente (entro determinati termini) una dichiarazione integrativa anche per l'ipotesi in cui siano stati dichiarati redditi maggiori del dovuto, era applicabile l'art. 9, cc. 7 e 8, D.P.R. n. 600/1973 che stabiliva un termine per la presentazione della dichiarazione integrativa valevole soltanto in caso di rettifica "a favore del fisco" per errori commessi in danno dell'Amministrazione finanziaria; diversamente, la dichiarazione integrativa "a favore del contribuente" era ammessa senza imposizione di limiti temporali alla emendabilità della dichiarazione, salvo il limite della sopravvenienza di decadenze o dell'esaurimento del rapporto tributario.

Conclusioni

L'intervenuta decadenza dei termini per l'azione accertatrice determina la preclusione per l'Amministrazione finanziaria allo svolgimento di attività di accertamento di un credito fiscale, a proprio favore, maggiore di quello risultante dalla dichiarazione; non determina, invece, alcuna preclusione alla facoltà della Amministrazione di contestare la sussistenza di un proprio debito qualora sia destinataria di una richiesta di rimborso di un presunto credito di imposta. La dichiarazione integrativa non rettificata non consolida il diritto alla restituzione del preteso credito di imposta anche in assenza di idonea documentazione. L'Amministrazione non è tenuta a provvedere sulla richiesta di rimborso, nei medesimi termini di decadenza stabiliti per procedere all'accertamento in rettifica, con la conseguenza che, ove ometta tale adempimento nel termine di legge, *“il diritto al rimborso esposto nella dichiarazione non si cristallizza nell'an e nel quantum”*, e non resta, per l'effetto, preclusa all'Amministrazione Finanziaria ogni contestazione in merito. Occorre porre a carico del contribuente, che assume di avere versato una somma superiore al dovuto, l'onere di dimostrare l'inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento, e occorre consentire all'Amministrazione finanziaria, presunta debitrice, di allegare i fatti impeditivi della richiesta, in conformità alla regola di distribuzione dell'onere probatorio desumibile dall'art. 2697 cod.civ. (Sez.U. sentenza n.5069 del 15.3.2016). **Di fatto, così viene introdotto un implicito obbligo di conservazione della documentazione sino alla definizione della posizione, ossia fino a quando l'ufficio non eroghi le somme ovvero il giudice confermi la spettanza e la relativa sentenza diventi definitiva**

Precedenti giurisprudenziali

Il diniego di rimborso dell'Iva, scaturente dalla dichiarazione annuale, può riguardare annualità non più accertabili ex articolo 57 del Dpr 633/72. Questo poiché il contribuente potrebbe attendere lo spirare del termine decadenziale di cui all'articolo 57 del DPR 600/73 per l'esercizio dell'attività accertatrice da parte dell'Agenzia delle Entrate, domandando il rimborso solo dopo, con la conseguenza che, in tal caso, il Fisco non avrebbe più possibilità di opporre alcunché, essendo i termini di decadenza per l'esercizio della sua azione già trascorsi. Non sussistono, quindi, le condizioni per ritenere che sulla domanda di rimborso del credito d'imposta si sia formato il silenzio-rifiuto e, tanto meno, per affermare che, nel caso il credito d'imposta sia stato chiesto a rimborso con la dichiarazione annuale, l'Amministrazione finanziaria, onde evitarne la cristallizzazione dell'*an e del quantum*, debba provvedere al riguardo negli stessi termini di decadenza stabiliti per procedere all'accertamento in rettifica. Pertanto, senza la

dimostrazione, da parte del contribuente, dei presupposti fondanti la pretesa fatta valere, il reclamato credito d'imposta giammai si è potuto cristallizzare, non essendo mai venuto ad esistenza. Tale assunto è stato stabilito, a sezioni unite, la **Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 5069 del 16 marzo 2016**. In definitiva, dalla sentenza delle sezioni unite n. 5069 del 2016 emerge che, in presenza di un credito esposto a rimborso¹ in dichiarazione e di successiva istanza di rimborso² presentata entro il termine di prescrizione ordinaria¹, l'ufficio conserva la facoltà di opporre eccezioni² alla richiesta anche oltre il termine di decadenza dell'azione di controllo

13 giugno 2016

Isabella Buscema

1 *“La ricognizione ininterrotta della prescrizione non può essere ricollegata, per difetto del requisito dell'univocità, all'atto col quale l'Ufficio tributario, esaminata la dichiarazione dei redditi e l'istanza, in essa contenuta, di rimborso di somma risultante a credito, inviti il contribuente a produrre la documentazione su cui si fonda il credito stesso, non potendosi escludere, e dovendosi anzi ritenere, in mancanza di altri elementi, nell'assoluta irrilevanza della successiva effettiva produzione dei documenti, che la richiesta venga fatta al fine di verificare la fondatezza della pretesa”* (Cass. 1 luglio 2003, n. 10342).

2 In tema di contenzioso tributario, il contribuente che impugni il rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo riveste la qualità di attore in senso sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui l'onere di allegare e provare i fatti a cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato nella domanda e che le argomentazioni con cui l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita dal contribuente, costituiscono mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale, salva la formazione del giudicato interno (Cass. 15026/149).