

Come ottenere subito i rimborsi fiscali (seconda parte)

di **Maurizio Villani**

Publicato il 13 gennaio 2005

GUIDA DEL

CONTRIBUENTE

COME OTTENERE SUBITO

I RIMBORSI FISCALI

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce

componente del Consiglio dell'Unione Nazionale

delle Camere degli Avvocati Tributaristi

www.studiotributariovillani.it -

e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

CAPITOLO SECONDO

DECRETO INGIUNTIVO

Il contribuente può rivolgersi direttamente al **giudice ordinario** per ottenere il rimborso fiscale quando l'Amministrazione finanziaria ha già **ricosciuto** il relativo diritto ma non ha ancora provveduto ad effettuare materialmente il rimborso (per esempio, per mancanza di fondi).

L'importante principio è stato, ultimamente, affermato dalla **Corte di Cassazione, Sezioni Unite civili, con la sentenza n. 10725 del 22/07/2002**, che ha precisato che il contribuente può convenire l'ufficio fiscale dinanzi al giudice ordinario quando la stessa Amministrazione finanziaria ha **formalmente ricosciuto** il diritto al rimborso e la **quantificazione** della somma dovuta, sì che non residuino questioni circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria, il quantum del rimborso o le procedure con le quali lo stesso deve essere effettuato.

Infatti, in tali ipotesi, **stante l'evidente insussistenza di questioni circa la debenza delle somme o la procedura di rimborso, non** ricorre il presupposto che, secondo la costante giurisprudenza della Corte stessa (fra le altre, **sentenza delle Sezioni Unite civili n. 207 del 14/05/2001**), impedisce l'esperimento della ordinaria tutela civilistica in materia di **indebito oggettivo** (art. 2033 c.c.), e **cioè la riserva alla giurisdizione tributaria** (artt. 2 e 19 D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992).

In tal caso, quindi, il contribuente può chiedere al giudice ordinario competente **il decreto ingiuntivo**, ai sensi e per gli effetti degli artt. 633 e seguenti del codice di procedura civile.

In sostanza, il giudice competente pronunzia ingiunzione di pagamento se del diritto fatto valere si dà **prova scritta** (art. 633, primo comma, n. 1 cit.) oppure se il diritto dipende da una controprestazione o da una condizione, purchè il ricorrente **offra elementi atti a far presumere l'adempimento della controprestazione o l'avveramento della condizione**.

La prova scritta richiesta dal citato art. 633 c.p.c. per l'emissione del decreto ingiuntivo può

essere costituita da **qualsiasi documento, ancorché privo di efficacia probatoria assoluta**, da cui risulti **formalmente** il diritto fatto valere a fondamento della richiesta ingiunzione, mentre la completezza o meno della documentazione esibita dal richiedente va accertata nel giudizio di opposizione nel quale egli, per la pienezza di indagine da cui tale giudizio è caratterizzato, ha il potere di fornire nuove prove che integrino, con efficacia retroattiva, quelle prodotte nella fase monitoria (in tal senso, Corte di Cassazione, con le sentenze n. 6879 del 23/07/1994 e n. 9685 del 24/07/2000).

Il contribuente, sul quale grava **l'onere** di provare che non sussistono dubbi sulla spettanza del diritto al rimborso, deve dunque necessariamente fondare la sua domanda su un atto dell'ufficio fiscale che riconosca **formalmente** l'esistenza del credito nei confronti del contribuente stesso.

L'ottenimento di tale prova è tutt'altro che agevole.

In ogni caso, occorre premettere che l'Amministrazione finanziaria ha **l'onere** di produrre in giudizio ogni documento, **anche favorevole al contribuente**, che sia in suo possesso.

Infatti, ultimamente, **la Corte di Cassazione**, con l'interessante **sentenza n. 4239 del 02/03/2004**, ha stabilito che, nel caso di proposizione di azione di **rimborso**, il giudice di merito può ritenere raggiunta la prova del quantum da rimborsare se ciò che afferma il contribuente **non è contestato dall'Amministrazione finanziaria** attraverso la produzione della documentazione a sua disposizione.

Ciò in conseguenza del principio, derivante dall'art. 6, comma 4, della Legge n. 212 del 27 luglio 2000 (**Statuto del contribuente**), in base al quale al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

Oltretutto, lo stesso Statuto dei diritti del contribuente, anche in applicazione pratica del principio di buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione (**art. 97 della Costituzione**), ha stabilito che:

1) i rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria devono sempre essere improntati al principio della **collaborazione e della buona fede** (art. 10, comma 1, Legge n. 212 cit.);

2) L'Amministrazione finanziaria è tenuta **sempre a rimborsare** il costo delle **fideiussioni** che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi; in ogni caso, **il rimborso** va effettuato quando sia stato **definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore a quella accertata** (art. 8, comma 4, Legge n. 212 cit.);

3) **il Garante del contribuente** deve richiamare gli uffici al rispetto dei termini previsti per il **rimborso** d'imposta (art. 13, comma 10, Legge n. 212 cit.), anche se giuridicamente non ha i mezzi legali per costringere il fisco ad un celere rimborso.

Uno strumento, tutt'altro che esaustivo, cui il contribuente può far ricorso è quello della presentazione di **un'istanza** all'Amministrazione finanziaria competente ai **sensi della Legge n. 241 del 07 agosto 1990**, anche se tale utilità dipende dal contenuto della risposta, soprattutto se generica.

Ad ogni buon conto, anche alla luce di recenti modifiche legislative, bisogna precisare che:

A) su richiesta dei soli creditori d'imposta intestatari **del conto fiscale**, l'Agenzia delle entrate è autorizzata ad attestare la **certezza e la liquidità** del credito, nonché la data indicativa di erogazione del rimborso; **l'attestazione, che non è utilizzabile però ai fini del processo di esecuzione e del procedimento di ingiunzione**, può avere ad oggetto anche importi da rimborsare secondo modalità diverse da quelle previste dal titolo II del regolamento adottato con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro del Tesoro, n. 567 del 28/12/1993 (**in tal senso, art. 10 della Legge n. 326 del 24/11/2003**); a tal proposito, si rinvia alla circolare n. 9/E del 03/03/2004 dell'Agenzia delle Entrate. Si ricorda che il conto fiscale, istituito con regolamento n. 567 del 28/12/1993, a far data dal 01/01/1994, in ossequio agli artt. 78, commi da 27 a 38 della Legge n. 413 del 30/12/1991 e 62 del D.L. n. 331 del 30/08/1993, convertito dalla Legge n. 427 del 29/10/1993, può essere aperto da tutti i contribuenti titolari di partita iva presso il competente concessionario del servizio della riscossione;

B) di conseguenza, tutti gli altri contribuenti che non sono intestatari di conto fiscale, perché non sono titolari di partita IVA, utilizzando la particolare procedura di cui alla succitata Legge n. 241/90, possono richiedere un'attestazione all'Amministrazione finanziaria da poter efficacemente utilizzare nel procedimento di ingiunzione;

C) in ogni caso, secondo me, il rilascio di una formale documentazione di convalida del rimborso da parte del Sistema Informativo dell'Anagrafe Tributaria - Gestione Rimborsi -, così come peraltro precisato nelle circolari della stessa Agenzia delle Entrate, citate in Premessa, può essere utilizzato per richiedere il decreto ingiuntivo.

Oltretutto, non bisogna dimenticare che la stessa Agenzia delle Entrate - Ufficio Relazioni Esterne - **nell'annuario del contribuente 2003, a pag. 121**, qualora i rimborsi da riscuotere presso le Poste risultino smarriti, rubati o distrutti, alla **stampa dell'interrogazione del Sistema Informativo dell'Anagrafe Tributaria**, se debitamente firmata e timbrata, riconosce valore **di autorizzazione alla riscossione del rimborso presso qualsiasi ufficio postale.**

CAPITOLO TERZO

SILENZIO - RIFIUTO

A) L'Agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa del 30/12/2004, ha ribadito che il problema principale dei rimborsi riguarda soprattutto i contribuenti che aspettano le somme per i periodi d'imposta **anteriori al 1998**, per due principali motivi: la trattazione manuale e l'impossibilità di operare compensazioni.

Questi contribuenti, però, se si fossero attivati **subito in sede giudiziaria**, oggi, avrebbero già **incassato** le somme richieste, con tutti **gli accessori di diritto**, come chiarirò meglio nel successivo capitolo.

Infatti, i contribuenti, in linea generale, **oltre** la possibilità di chiedere ed ottenere **il decreto ingiuntivo**, come scritto nel precedente capitolo, hanno **anche** la possibilità, se la prima soluzione non è praticabile o è difficile da realizzare, di attivarsi per mettere **in mora** l'Amministrazione finanziaria e di rivolgersi al **giudice tributario (le Commissioni tributarie)**, in caso di **silenzio-rifiuto**, per ottenere una sentenza definitiva di condanna.

Occorre, anzitutto, precisare che il D.Lgs. n. 546/1992 delinea un processo nel quale le sole parti possibili, e necessarie, sono l'ente impositore ed il **singolo contribuente** che propone il ricorso.

Deve, in particolare, **escludersi**, la possibilità di un intervento in causa di **enti esponenziali** che si ergono a tutela di una generica ed indefinita categoria di contribuenti (per esempio, la ONLUS FISCO SOS), atteso che **non** vi è spazio, nell'ambito del contenzioso tributario, per l'impugnazione diretta di atti che possano coinvolgere **un numero indeterminato** di soggetti, considerato che le Commissioni tributarie possono disapplicare gli atti generali ma non annullarli.

Quanto sopra è stato ultimamente stabilito dalla **Corte di Cassazione - Sezione tributaria -**, con la **sentenza n. 19330 del 27/09/2004**, in riferimento agli artt. 105 c.p.c. e 7, 14 e 19 del D.Lgs. n. 546/92.

Infatti, anche a prescindere da quanto sopra esposto, l'art. 14 D.Lgs. cit. prevede che possano intervenire nel processo o essere chiamati **solo** i soggetti che, insieme al ricorrente, sono

destinatari specifici dell'atto impugnato.

Il contribuente può chiedere il rimborso o direttamente con la dichiarazione dei redditi o con una successiva istanza, da presentare sempre nei termini di **decadenza** in precedenza esposti, qualora i presupposti per il rimborso si realizzino **dopo** la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Inoltre, si fa presente che l'art. 2, comma 8-bis, DPR n. 322 del 22/07/1998, a far data dal 1° gennaio 2002, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 2, comma 1, lett. d), DPR n. 435 del 07/12/2001, **consente l'integrazione** delle dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP e dei sostituti d'imposta per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito, o comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Inoltre, **la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con le sentenze n. 6311 del 30/03/2004 e n. 8994 del 12/05/2004**, ha precisato che, in tema di **emendabilità della dichiarazione dei redditi**, per errori materiali e non materiali contenuti in una dichiarazione, siano essi desumibili dal testo della dichiarazione stessa ovvero "ab extrinseco", il contribuente può procedere sempre alle rettifiche anche sotto forma di **istanza di rimborso**.

Il contribuente, però, deve stare **attento** a presentare l'istanza di rimborso all'organo fiscale **competente**, perché la presentazione della domanda ad **un organo incompetente** osta alla formazione del provvedimento negativo, anche nella forma del silenzio-diniego, determinando **l'inammissibilità** del ricorso al giudice tributario per difetto di un provvedimento impugnabile (in tal senso, **Corte di Cassazione, Sezione tributaria, sentenza n. 6258 del 29/03/2004**).

In particolare, con la succitata sentenza, la Corte di Cassazione si è riportata alla sua precedente giurisprudenza, culminata nella sentenza delle **Sezioni Unite n. 11217 del 13/11/1997**, che ha stabilito che:

1) **non** si forma il silenzio-diniego quando l'istanza è presentata ad un ufficio privo della prescritta competenza funzionale;

2) conseguentemente, è **inammissibile** il ricorso contro il silenzio-rifiuto **mai formatosi**.

A sostegno di questa tesi, il giudice di legittimità fa presente che la normativa sui rimborsi costituisce un “**microsistema**” e, quindi, rappresenta una disciplina **speciale**, insuscettibile, perciò, di essere derogata da altre disposizioni normative, come, per esempio, **l’art. 5 della Legge n. 249 del 18/03/1968**.

Va rilevato, infatti, che il suddetto articolo prende in considerazione istanze o ricorsi rivolti ad organi **diversi** da quello competente, ma pur sempre **appartenenti alla medesima amministrazione centrale**, mentre, nel caso esaminato dalla Corte di Cassazione, viene in rilievo l’operato di un ufficio (**la segreteria della Commissione tributaria**) che, a tutto concedere, andrebbe qualificato come periferico.

E’ da segnalare, altresì, una non condivisibile interpretazione della **Corte di Cassazione, Sezione Tributaria**, che, **con la sentenza n. 13194 del 16/07/2004**, con riguardo a somme oggetto di ritenuta per IRPEF, ha stabilito che l’istanza di rimborso di cui all’art. 38, comma secondo, DPR n. 602/1973 **deve** essere presentata dal contribuente alla direzione regionale delle entrate nella cui **circoscrizione** ha sede il concessionario presso cui è stato eseguito il versamento, con la conseguenza che la presentazione di detta istanza a direzione regionale delle entrate territorialmente **incompetente osta** alla formazione del provvedimento negativo, anche nella forma del silenzio-rifiuto, e determina **l’improponibilità**, rilevabile d’ufficio dal giudice, anche in sede di gravame, salvo che si sia già formato sul punto un giudicato interno, **del ricorso** presentato alla Commissione tributaria per difetto di un provvedimento impugnabile.

I suddetti principi, però, oggi, secondo me, non sono più utilizzabili da quando sono entrate in funzione **le Agenzie fiscali**, che sono strutture **diverse** dal Ministero dell’Economia e delle Finanze e dotate di **propria autonomia** regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria.

Pertanto, nella fattispecie, deve tuttora ritenersi **valido** il principio di cui **all’art. 2 del DPR n. 1199/71**, per cui l’ufficio incompetente deve sempre **trasmettere** a quello competente le eventuali istanze di rimborso ricevute, anche se rivolte ad un’Agenzia piuttosto che ad altra Agenzia, **perché tutte fanno sempre parte di un unico organismo nazionale**.

Inoltre, occorre rilevare che, ai fini del rispetto del termine decadenziale e della formazione del

silenzio-rifiuto, se la domanda di rimborso è rivolta e perviene all'organo competente entro il termine di legge, sia pure attraverso altro ufficio, cui è stata erroneamente presentata l'istanza, si ritiene possibile la formazione del silenzio-diniego, poiché l'organo competente è investito, nei termini di legge, di esercitare, sulla questione, la sua competenza funzionale.

In ogni caso, per evitare eccezioni procedurali da parte degli uffici, è consigliabile prestare la **massima attenzione** al momento di presentazione dell'istanza di rimborso da indirizzare all'organo **competente**, nel rispetto delle singole leggi d'imposta.

Il soggetto non residente per ottenere il rimborso delle ritenute Irpef sulla pensione corrisposta dall'Istituto Previdenziale Italiano deve proporre la domanda al Centro operativo di Pescara e contro il silenzio-rifiuto proporre ricorso alla competente Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, quale unica controparte processuale (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 226/E del 18/12/2003).

Infine, si fa presente che manca ancora all'appello lo schema di D.Lgs. che recepisce la Direttiva Comunitaria sul regime tributario su interessi e canoni corrisposti a società Ue; molto opportunamente il suddetto decreto prevede, in una norma transitoria, l'applicazione retroattiva e la possibilità di rimborso tramite il sostituto d'imposta delle ritenute operate su interessi e royalties corrisposti nel 2004 fino alla data di entrata in vigore del decreto stesso (si rinvia all'articolo di Walter Grossmann in Sole 24-Ore dell'08/01/2005, pag. 21).

B) Inoltre, secondo me, una volta chiesto il rimborso con la dichiarazione o con atto separato, sempre però nel rispetto dei termini decadenziali delle singole leggi d'imposta, **è consigliabile**, subito dopo **pochi mesi, presentare** all'organo competente **un atto di messa in mora**, ai sensi e per gli effetti dell'art. **1219 c.c.**, per chiedere anche la **rivalutazione monetaria e gli interessi anatocistici**, di cui diremo nel prossimo capitolo.

La domanda avente ad oggetto il pagamento di interessi anatocistici ed il risarcimento del danno ulteriore da svalutazione monetaria, in conseguenza del ritardo nell'adempimento di un'obbligazione pecuniaria ha, come fatti costitutivi, l'esistenza del debito e la mora del debitore, la sussistenza dei quali deve essere provata dall'attore-contribuente e verificata d'ufficio dal giudice tributario, a prescindere dalla mancanza di eccezioni del convenuto al riguardo (in tal senso, Corte di Cassazione, sentenza n. 4476 del 20/05/1997).

L'atto di costituzione in mora è un **atto giuridico** in senso stretto, il quale non va compreso nella nozione di "atti unilaterali tra vivi a contenuto patrimoniale", di cui all'art. 1324 c.c., riferibile ai soli negozi giuridici unilaterali.

Conseguentemente, sono ad esso **inapplicabili** le regole relative ai negozi giuridici patrimoniali, tra le quali quella dettata dall'art. 1335 c.c., in tema di presunzione della conoscenza della proposta, dell'accettazione, della loro revoca e delle altre dichiarazioni recettizie (in tal senso, Corte di Cassazione, sentenza n. 6237 del 24/11/1980).

L'atto stragiudiziale di costituzione in mora del debitore, anche ai fini dell'interruzione della prescrizione, **non** è soggetto a particolari modalità di trasmissione, **né** alla normativa sulla notificazione degli atti giudiziari; pertanto, l'atto di messa in mora, inviato al debitore-ufficio fiscale **per raccomandata con avviso di ricevimento**, si presume giunto a conoscenza di questo allorché risulti (anche da elementi presuntivi, ivi inclusi quelli offerti dall'attestazione dell'ufficio postale circa la spedizione del plico) **pervenuto** all'indirizzo del destinatario e questi non provi di non averne avuto notizia senza sua colpa (in tal senso, Corte di Cassazione, con le sentenze n. 7130 del 29/07/1994, n. 8621 del 23/08/1990 e n. 9861 del 05/10/1998).

Inoltre, per l'atto di messa in mora, che è un **atto stragiudiziale**, **non** è richiesto, all'infuori della scrittura, **alcun rigore di forme** e, in particolare, ai fini dell'interruzione della prescrizione, **non** sono previste modalità particolari di trasmissione, essendo solo sufficiente che l'atto, contenente l'intimazione di sollecito pagamento, pervenga nella sfera di conoscenza del debitore (così, ultimamente, **la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 12078 del 18/08/2003**).

Infine, in tema di **interpretazione** di un atto di costituzione in mora, la sua natura di atto giuridico in senso stretto (nonché recettizio) non consente l'applicabilità diretta ed immediata dei principi sui vizi del volere e della capacità dettati in tema di atti negoziali, ma legittima, purtuttavia, il ricorso, in via analogica, alle regole dell'ermeneutica, in quanto compatibili, degli atti negoziali stessi, con la conseguenza che anche l'attività interpretativa dell'atto di costituzione in mora si traduce in una **indagine di fatto**, istituzionalmente affidata al giudice tributario **di merito**.

La suddetta indagine è censurabile, in sede di legittimità, nei soli casi di inadeguatezza della motivazione, tale, cioè, da non consentire la ricostruzione dell'iter logico seguito da detto giudice per giungere all'attribuzione di un certo contenuto (e di una certa significazione) all'atto in esame, ovvero di inosservanza delle norme ermeneutiche compatibili con gli atti giuridici in senso stretto (in tal senso, **Corte di Cassazione, sentenza n. 2600 del 22/02/2001**).

C) Una volta chiesto il rimborso, come sopra esposto, il contribuente può proporre **ricorso alla competente Commissione tributaria** (art. 19, comma primo, lett. g), D.Lgs. n. 546/1992) **dopo il novantesimo giorno dalla originaria domanda di restituzione**, prestata entro i termini di **decadenza** previsti da ciascuna legge d'imposta, e fino a quando il diritto alla restituzione non è **prescritto** (art. 21, comma secondo, D.Lgs. n. 546 cit.), cioè entro il termine di **dieci** anni, come chiarito nel capitolo primo.

In tema di processo tributario, è bene ribadire il principio che è **ammissibile la proposizione di un unico ricorso cumulativo**, dovendosi ritenere applicabile l'art. 104 c.p.c., che consente la proposizione contro la stessa parte, e quindi la trattazione unitaria, di una pluralità di domande anche non connesse tra loro, con il risultato analogo a quello ottenuto nel caso di riunione di processi anche soltanto soggettivamente connessi (**in tal senso, correttamente, da ultimo, Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 19666 del 01/10/2004**).

In ogni caso, la domanda di restituzione, in **mancanza** di specifiche disposizioni normative, **non** può essere presentata dopo il termine **decadenziale di due anni** dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione (art. 21, comma secondo, ultimo periodo, D.Lgs. cit.).

In questo particolare tipo di contenzioso, la giurisprudenza ha fissato i seguenti **principi**.

1) Se l'Amministrazione finanziaria **non** ha adottato la particolare procedura **di liquidazione** e, al contempo, fa **decorrere** i termini previsti per operare una rettifica o un accertamento, il credito del contribuente comunque si **consoliderà** alla data di scadenza dei normali termini previsti per l'accertamento stesso. In sostanza, dopo che il credito si è **consolidato** (per effetto di un riconoscimento **esplicito** consacrato in una liquidazione o per effetto di un riconoscimento **implicito** derivante da una mancata contestazione entro i termini di decadenza previsti dalle singole leggi d'imposta per l'accertamento), nel rapporto tributario esiste **solo l'obbligo del fisco che è tenuto ad eseguire il rimborso**, con il pagamento dei relativi accessori. Certamente, come avviene per ogni credito, anche il credito del contribuente è soggetto alla **prescrizione** che, nella specie, in mancanza di una norma di deroga, è quella ordinaria **decennale**, decorrente dal momento del riconoscimento (esplicito o implicito) del credito (in tal senso, **Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 11830 del 06/08/2002**), come scritto in precedenza.

2) Il contribuente deve sempre stare **attento** a contestare eventuali **precedenti atti** (di accertamento o di liquidazione) **notificati** dagli uffici fiscali perché, in difetto, rischia di perdere il diritto al rimborso, pur se spettante.

Infatti, ultimamente, **la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 20392 del 18/10/2004**, ha ribadito il principio di diritto che la **mancata, tempestiva impugnazione di precedenti atti** (di liquidazione o di accertamento o anche di cartelle esattoriali) rende questi ultimi **irretrattabili e preclude**, da un lato, la possibilità per il contribuente di far valere il carattere indebito del versamento correlativo per ragioni deducibili e non dedotte con la mancata impugnazione e, dall'altro, la ricorrenza delle condizioni di rimborsabilità.

Ne consegue che il contribuente che **non** abbia tempestivamente **impugnato** un precedente atto, notificato dall'ufficio fiscale, **non** ha diritto al rimborso di quanto illegittimamente pagato, data la raggiunta **incontestabilità dell'obbligazione tributaria senza** che la successiva istanza di rimborso presentata dal contribuente stesso possa **riaprire** un termine scaduto e **senza** che il silenzio-rifiuto sull'istanza di rimborso sia autonomamente **impugnabile** (in tal senso, peraltro, si è più volte pronunciata la **Corte di Cassazione, con le sentenze n. 13211/2004, n. 7179/2004, n. 19240/2003, n. 14162/2003 e n. 2249/2003**).

Anche i giudici di **merito** hanno accolto il suddetto **principio** (ultimamente, la **Commissione Tributaria Regionale della Sicilia - Sez. XXXV, con la sentenza n. 15/35/04 del 29/07/2004**).

In particolare, secondo i giudici siciliani, con una interpretazione, però, secondo me alquanto rigida, è **improponibile** il ricorso avverso un preteso silenzio-rifiuto da parte del contribuente alla cui domanda di rimborso sia seguita, **prima** del decorso dei 90 giorni previsti dal succitato art. 21 D.Lgs. n. 546/92, una comunicazione dell'ufficio di "**sospensione cautelare del rimborso**", sostanzialmente concretizzante un **rifiuto espresso non impugnato dall'istante**, ma che ha **impedito** la formazione del silenzio-rifiuto e, conseguentemente, reso **non possibile il ricorso** alla Commissione tributaria, ai sensi del succitato art. 19 D.Lgs. n. 546/92.

3) In sostanza, il **silenzio-rifiuto** costituisce non un mero fatto o comportamento ma un vero e proprio **provvedimento di segno negativo**, la cui successiva impugnazione è finalizzata ad accertare l'illegittimità dell'inadempimento dell'Amministrazione finanziaria ed il relativo oggetto del processo tributario non è difforme da quello dei giudizi di accertamento costituenti l'esercizio di un potere vincolato; si tratta, in definitiva, di un **interesse legittimo** e non già di

un diritto soggettivo (in tal senso, G. Glendi, L'oggetto del processo tributario, Padova 1994, pagg. 335 e segg. e pagg. 206 e segg.).

In ogni caso, nella ripetizione di indebito, opera sempre il normale principio dell'onere della prova a carico del creditore, il quale, quindi, è tenuto a dimostrare sia l'avvenuto pagamento sia la mancanza di una causa che lo giustifichi ovvero il successivo venire meno di questa; in particolare, l'attore in ripetizione che assuma di aver pagato un importo superiore al proprio debito è tenuto a dimostrare il fatto costitutivo del suo diritto alla ripetizione, cioè l'eccedenza di pagamento (in tal senso, Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 9604 del 28 aprile - 21 luglio 2000; Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 11545 del 10/09/2001). Inoltre, sempre ai fini del rimborso, nel caso in cui il contribuente affermi di non poter presentare gli originali dei documenti perché sono già stati consegnati all'Amministrazione finanziaria, quest'ultima ha l'obbligo di esibirli e depositarli in giudizio ai sensi dell'art. 18, secondo comma, della legge sul procedimento amministrativo n. 241 del 07/08/1990 (in tal senso, correttamente, Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con le sentenze n. 8340 del 20/06/2000, n. 12284 del 05/10/2001, n. 14141 del 14/11/2001).

A tal proposito, **la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 1771 del 30/01/2004**, ha stabilito, anche se in maniera secondo me molto rigida, che il termine per il deposito di documenti e memorie nel processo tributario deve considerarsi perentorio, anche se ciò non è espressamente previsto dalla legge.

Pertanto, per evitare eventuali eccezioni procedurali, è consigliabile depositare tutta la documentazione relativa al rimborso fiscale entro i termini previsti dalla legge.

A questo punto, bisogna distinguere le diverse ipotesi di silenzio-rifiuto:

a) in caso di **rigetto** (totale o parziale), è necessario proporre **tempestivo ricorso** alla competente Commissione tributaria; infatti, qualora l'Amministrazione finanziaria accolga solo **parzialmente** l'istanza di rimborso del contribuente, rivolta ad ottenere lo sgravio e rimborso di un tributo iscritto a ruolo, il relativo **provvedimento**, ove evidenzi la volontà di negare tale rimborso per l'altra parte del tributo, integra un rigetto implicito, sempre **impugnabile** davanti alle Commissioni tributarie, ai sensi e nel termine di cui agli artt. 19-20 e 21 D.Lgs. n. 546 del 1992, decorrente dalla data di notifica del provvedimento, **senza** che sia possibile proporre tale impugnativa rispetto ad una **seconda e successiva** istanza di rimborso, non prevista, in particolare, dalla norma contenuta nell'art. 38 DPR n. 602/73 (in tal senso, **Corte di**

Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 12804 del 03/09/2002 e Corte di Cassazione, Sezione I, sentenza n. 8339 del 12/11/1987);

b) in ipotesi di accoglimento **solo parziale** dell'istanza di rimborso, però, **non** è affatto vero che tale accoglimento parziale implichi **necessariamente** un provvedimento di **rigetto** per la parte non accolta, poiché non si può escludere la **richiesta di ulteriore produzione documentale**. Infatti, secondo la **Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 12382 del 06/07/2004**, il c.d. "**silenzio rifiuto parziale**", a differenza del c.d. "**silenzio rifiuto totale**", presuppone l'esistenza di un provvedimento positivo (benché parziale), il cui contenuto deve essere **interpretato**, mentre il "**silenzio rifiuto totale**" presuppone il "**nulla**" e, quindi, non occorre altro per procedere ad impugnazione.

Il silenzio rifiuto **parziale**, invece, presuppone l'esistenza di un provvedimento il cui contenuto può anche essere di tipo non necessariamente reiettivo nella parte in cui non accoglie l'istanza di rimborso e, pertanto, a **differenza** del "**silenzio-totale**", che non è suscettibile di interpretazione in quanto nel contesto normativo del rimborso delle imposte dirette (ma lo stesso discorso vale anche per le imposte indirette) ha il valore tipizzato del **rifiuto**, il "**silenzio parziale**" non implica "ex se" il rigetto dell'istanza nella parte in cui non è espressamente accolta e, quindi, per cogliere i contenuti ed i limiti del provvedimento, che si presenta come di parziale accoglimento, **occorre una valutazione di merito di tutto il suo contenuto**.

In ogni caso, per evitare eccezioni procedurali da parte degli uffici fiscali nonché la difficoltà pratica di convincere il giudice tributario che una eventuale mancata impugnazione non ha prodotto alcun effetto decadenziale sul diritto al rimborso del residuo, è **consigliabile**, nel dubbio, impugnare sempre e tempestivamente il provvedimento di rimborso parziale (rectius, il silenzio rifiuto implicito nell'atto di rimborso parziale).

Infine, occorre citare la recente **sentenza n. 31/13/04 del 19/10/2004 della Commissione Tributaria Provinciale di Torino, Sez. XIII**, che ha riconosciuto al contribuente la possibilità di impugnare anche **l'inerzia** dell'Amministrazione finanziaria, ritenendo che problemi organizzativi interni (**come, per esempio, la mancanza di fondi**) **non** possono e **non** devono risolversi **in un danno al contribuente**.

4) Inoltre, il contribuente deve stare **attento** a proporre ricorso **dopo** il decorso dei 90 giorni e **non** prima.

Infatti, la giurisprudenza sul tema ha avuto un comportamento contraddittorio; a tal proposito, si cita:

- **la Commissione Tributaria Centrale - Sezione XVI - che, con le decisioni n. 6482 del 30/12/1997 e n. 2305 del 05/05/1998**, ha ritenuto **ammissibile** il ricorso **prima** che sia maturato il termine di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso di imposte non dovute, da ciò derivando **soltanto la temporanea improcedibilità** del ricorso medesimo, che viene meno per lo scadere, in corso di giudizio, del termine suddetto senza che l'Amministrazione finanziaria abbia provveduto in merito all'istanza del contribuente, dimostrando così, con il silenzio, di non voler rimuovere l'atto impositivo asseritamene illegittimo;

- **la Commissione Tributaria Centrale - Sezione XI -, invece, con la decisione n. 7235 del 02/12/1999** ha dichiarato **inammissibile** il ricorso al giudice tributario proposto prima della formazione del silenzio-rifiuto con il decorso del termine di novanta giorni dalla presentazione della domanda di rimborso; **nello stesso senso, si è pronunciata la Commissione Tributaria Regionale della Toscana - Sezione IV -, con la sentenza n. 155 del 14/07/1999, e la Commissione Tributaria Provinciale - Sezione IV - di Pisa, con la sentenza n. 20 del 28/03/2003.**

Di conseguenza, per evitare eccezioni procedurali da parte del fisco, anche alla luce della giurisprudenza contraria di cui sopra, è consigliabile proporre il ricorso avverso il silenzio-rifiuto solo dopo il decorso per intero del termine di novanta giorni.

5) Infine, occorre ribadire il principio che innanzi alle Commissioni Tributarie non è mai proponibile un'azione di accertamento negativo (attinente la non debenza di un determinato tributo); in tal senso, Corte di Cassazione, Sezioni Unite, con la sentenza n. 10999 del 06/11/1993 e Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 9181 del 09/06/2003.

D) Anche i **rimborsi IVA** avvengono sempre più in **ritardo**, tanto è vero che spesso le associazioni di categoria continuano a segnalare ritardi di molti mesi, mettendo in serie difficoltà finanziarie le imprese richiedenti.

L'Agenzia delle Entrate, **con il comunicato stampa del 30/12/2004**, ha affermato che l'assegnazione dei fondi "viene effettuata **centralmente** in stretto ordine **cronologico per tutte le province italiane**, sulla base delle informazioni relative alle domande di rimborso trasmesse telematicamente dai concessionari della riscossione, tenuto conto dei fondi assegnati nella legge di bilancio ed in applicazione di uno specifico piano annuale".

Comunque, ricorda sempre l'Agenzia delle Entrate, con il succitato comunicato, è stato avviato un "**tavolo di concertazione**" con il sistema bancario che consente alle imprese di poter accedere a plafond rotativi per **l'anticipazione** dei crediti IVA vantati nei confronti dell'Erario.

Agli accordi hanno già aderito una decina di banche, per un **plafond** complessivo pari a **1.385 milioni di euro**.

Ultimamente, inoltre, **l'Agenzia delle Entrate ed il Credito Siciliano** hanno stipulato una convenzione per consentire l'anticipazione dei rimborsi IVA in conto fiscale.

L'accordo si inserisce nel contesto delle più ampie intese intercorse per l'accesso a nuove formule di finanziamento.

Attraverso la suddetta convenzione, le aziende otterranno un'anticipazione finanziaria sino **al 90% del credito, certificato** nella sua consistenza dall'Agenzia delle Entrate, a tassi di interesse ridotti.

Il plafond stanziato dal **Credito Siciliano** è pari, inizialmente, a **35 milioni di euro annui** e sarà rotativo rispetto alle erogazioni.

Le disposizioni contenute negli artt. 30 e 38-bis DPR n. 633/72 non permettono a tutti i contribuenti che si trovano a credito IVA di chiedere il rimborso.

Infatti, se a fine anno risulta un saldo di IVA a credito del periodo, il contribuente può utilizzare tale importo, in via alternativa e sequenziale:

- **in detrazione** nelle liquidazioni periodiche dell'anno successivo (**compensazione "interna"**);
- **in compensazione** con altri tributi, contributi e premi nel modello F24 (**compensazione "esterna"**);
- **a rimborso** nelle ipotesi in cui ricorrono i presupposti espressamente indicati nel succitato art. 30 ed in altre disposizioni del decreto IVA.

In caso di **tardiva** esecuzione del rimborso IVA, sulle somme rimborsate il contribuente ha diritto ad un **interesse annuo del 2,75% con decorrenza:**

- **dal novantesimo giorno** successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA per i rimborsi **annuali** liquidati dall'ufficio (si rinvia alle **Circolari** dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Gestione Tributi - n. 31/E del 12/04/2002 e n. 61 del 31/07/2002);
- dal giorno di **scadenza** del termine del loro pagamento per i **rimborsi infrannuali** (gli interessi, quindi, per i rimborsi trimestrali dovrebbero iniziare a decorrere dal **ventunesimo** giorno del **secondo** mese successivo a ciascun **trimestre**);
- **dal sessantesimo giorno** successivo a quello della presentazione dell'istanza o della dichiarazione per i rimborsi chiesti al concessionario.

Inoltre, si segnala la risoluzione n. 165 del 28/12/2004 dell'Agenzia delle Entrate in tema di rimborsi IVA tra società dello stesso gruppo, per quanto riguarda in particolare le garanzie da prestare ai sensi dell'art. 38-bis, comma settimo, DPR n. 633/72 (per una panoramica generale dell'istituto si rinvia a Guida Normativa del Sole 24-Ore n. 197 del 28/10/2004).

Su alcune **problematiche processuali in tema di rimborsi IVA**, la **Corte di Cassazione, Sezione Tributaria**, ha stabilito i seguenti **principi**:

1) va riconosciuto il diritto di una società di persone, sciolta senza aver proceduto, per non esservi tenuta, alla liquidazione, ad ottenere il rimborso dell'IVA assolta in eccedenza, prescindendo dalla data in cui è stata chiesta la cancellazione della partita IVA (nella specie, lo scioglimento della società era stato consacrato con atto notarile ben prima della presentazione della formale dichiarazione di cessazione dell'attività, inoltrata al competente ufficio fiscale con oltre un anno di ritardo); in tal senso, **sentenza n. 4234 del 02/03/2004**.

Non ci constano precedenti specifici; per richiami a fattispecie similari, ma relative alla diversa ipotesi di **cessazione di attività** a seguito di fallimento, si cita la decisione n. 888 del 04/02/1992 della Commissione Tributaria Centrale e, da ultimo, la sentenza n. 10227 del 27/06/2003 della Corte di Cassazione; inoltre, come prassi amministrativa, si cita la R.M. del 29/07/1994, n. VI-12-2395, e la Circolare ministeriale n. 17/E del 03/02/2000;

2) nel caso in cui il contribuente, nell'anno, **non** abbia effettuato alcuna operazione attiva, egli **non** ha diritto al rimborso IVA a credito con le speciali modalità di cui all'art. 38-bis del DPR n. 633/72, non essendo riconducibile tale situazione a quella prevista al comma 3, lett. a), dell'art. 30 DPR n. 633 cit. riferibile **soltanto** all'ipotesi di esercizio esclusivo o prevalente di attività comportante l'effettuazione di operazioni soggette ad **aliquote inferiori** a quelle dell'imposta relativa agli acquisti: egli, peraltro, può esperire, contro **il diniego** oppostogli dall'Amministrazione finanziaria, soltanto l'azione generale di rimborso di cui al più volte citato art. 19, lett. g), del D.Lgs. n. 546 del 1992; in tal senso, **sentenza n. 15224 del 06/08/2004 e sentenza della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, n. 207/2001**;

3) infine, **la Corte di Cassazione - Sezione Tributaria -, con la sentenza n. 13608 del 13 marzo - 16 settembre 2003**, ha chiarito che in tema di rimborso dell'IVA indebitamente corrisposta al prestatore il committente non può direttamente chiedere rimborsi al fisco; una diversa conclusione, per la Corte, sarebbe in contrasto con il pacifico principio giurisprudenziale fondato sulla natura strettamente pri

Copyright © 2020 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l