

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

P R E M E S S A

La problematica dei rimborsi fiscali interessa milioni di contribuenti che da molti anni attendono invano di ricevere la restituzione di imposte che non dovevano essere pagate.

Questa situazione, che in linea generale si può quantificare in circa **20 miliardi di euro** (praticamente una pesante legge finanziaria), è gravemente penalizzante per tutti i contribuenti, sia persone fisiche sia persone giuridiche, ed al limite della intollerabilità per le famiglie, soprattutto quelle a più basso reddito, che rappresentano strutturalmente la parte debole del rapporto tributario.

In tale contesto, assurdo ed ingiustificato, perché quando c'è da pagare il fisco pretende subito i soldi, indipendentemente dalla carenza di fondi o meno, è necessario che il cittadino-contribuente conosca bene le leggi in proposito e, soprattutto, **si attivi per mettere in mora l'Amministrazione finanziaria** senza attendere, inutilmente, il decorso degli anni, con la speranza di un improbabile e chimerico sollecito rimborso fiscale.

Secondo me, infatti, se tutti i contribuenti, creditori del Fisco, **si attivassero giudizialmente** il problema si risolverebbe quasi subito, perché i tempi dei rimborsi si accorcerebbero di molto per evitare alle casse dello Stato una notevole emorragia di denaro per interessi ed accessori.

Da parte sua, l'Agenzia delle Entrate, per ridurre il fenomeno, ultimamente, ha emanato le seguenti circolari:

- **n. 31/E del 05/07/2004;**
- **n. 34 del 29/07/2004;**
- **n. 45/E del 15/11/2004.**

In sostanza, è stata creata una base dati **unica nazionale**, denominata **Linea 7** "Rimborsi II.DD. e CC.GG. disposti dall'Ufficio", dove vengono **inserite**:

- le annualità di imposta fino al **1993**;

- tutte le istanze ex artt. **37 e 38 DPR N. 602/73**, preventivamente acquisite e giacenti nelle basi informative dei Centri di Servizio (oggi soppressi);
- i rimborsi provenienti dalla Linea dei rimborsi **minimi** (art. 14 della Legge n. 488 del 23/12/1999);
- le annualità **1994-1996** derivanti dalla liquidazione dei modelli 750 e 760;
- tutte le altre annualità indicate nella succitata **circolare n. 31/E del 05/07/2004**;
- le tassazioni separate **ante 1998**;
- tutti i provvedimenti di **sgravio o discarico**.

Gli Uffici fiscali, alla luce delle suddette circolari, prima di procedere alla **convalida** devono verificare:

- che l'importo del rimborso da convalidare sia quello emergente dagli esiti della **liquidazione** ex art. 36-bis DPR n. 600/73 e dai controlli documentali previsti dall'art. 36-ter del citato decreto;
- che il rimborso dovuto non sia inferiore a euro **10,33** (art. 6 della Legge n. 67 dell'11/03/1998);
- che la relativa dichiarazione **non** sia stata oggetto di accertamento di rettifica per l'anno in esame;
- l'esistenza di eventuali **cessioni del credito** erariale da rimborsare (le cessioni di credito devono essere notificate, secondo quanto stabilito dal decreto del Ministero delle Finanze n. 384 del 30/09/1997, pubblicato nella G.U. n. 258 del 05/11/1997);
- **l'inesistenza di crediti erariali** nei confronti dell'avente diritto (risoluzione n. 86/E del 12/06/2001);
- **l'inesistenza di eventuali fermi amministrativi** (anche se questo istituto è **sospeso**, come da risoluzione della stessa Agenzia delle Entrate n. 92/E del 22/07/2004, a seguito dell'ordinanza del Consiglio di Stato n. 3259 del 13/07/2004);
- l'eventuale erogazione dei rimborsi in **titoli di Stato**.

Nonostante lo sforzo organizzativo, però, molti contribuenti sono costretti ad aspettare anni prima di ricevere l'agognato rimborso e, tra questi, quelli che soffrono di più sono i contribuenti che hanno crediti **precedenti al 1998**, anno in cui iniziò, in via sperimentale, l'operazione **compensazioni**.

In sostanza, si tratta dei **c.d. rimborsi d'annata ante 1998**, specialmente quelli non chiesti direttamente nella dichiarazione dei redditi.

Alle redazioni dei giornali e delle trasmissioni televisive (per esempio, **“Mi manda Rai tre”** andata in onda il **02/10/2000** ed il **22/12/2004**) arrivano continue segnalazioni di contribuenti che si trovano in questa assurda situazione e per i quali i ritardi sono enormi (in alcuni casi, oltre **20 anni!**); ciò perché, negli stanziamenti per i rimborsi, le compensazioni ed i rimborsi nel modello 730 hanno la **precedenza**, per l'ovvia ragione che, di fatto, sono **“autorimborsi”**.

Appunto per questo, è necessario che il cittadino-contribuente (ed il suo professionista) **si attivi giudizialmente da subito** per mettere in mora l'Amministrazione finanziaria ed ottenere quanto prima una pronuncia **definitiva** del giudice (ordinario o tributario) che costringa il fisco a rimborsare subito, per evitare il pagamento di ulteriori somme, censurabili dalla Corte dei Conti.

VIGILANTIBUS, NON DORMIENTIBUS IURA SUCCURRUNT.

(Le leggi giovano a chi vigila, non a chi dorme).

Per capire il significato di questa opportuna formula latina, occorre ricordare che nel nostro sistema tributario e processuale la legge lascia alle parti l'**autoresponsabilità** della condotta tecnica del processo, per cui è evidente che tanto più sarà possibile giovare dei **rimedi, già oggi offerti dall'ordinamento giuridico**, quanto più si userà vigilanza, sollecitudine e scaltrezza.

Conseguenza di ciò è che il “dormiente”, cioè la parte negligente, poco avveduta, mal consigliata, è destinata, inevitabilmente, ad aspettare invano e soccombere, anche quando dovrebbe e potrebbe riuscire vittoriosa.

Questo lavoro mira, appunto, a far conoscere le necessarie ed opportune **strategie amministrative e processuali** da adottare per ottenere celermente **il rimborso fiscale**, con tutti gli **accessori**.

Infine, l'Agenzia delle Entrate, con il recente comunicato stampa del 30/12/2004, ha informato i contribuenti che non avessero ancora ricevuto rimborsi IRPEF **anteriori al 1997** di contattare il **Centro operativo di Pescara (Via Rio Sparto n. 21, 65129 Pescara)** ai seguenti numeri telefonici:

- **0855/772203**
- **0855/772359**
- **0855/772230**
- **0855/772254**
- **0855/772262**
- **0855/772252**
- **fax 0855/2145**
- **fax 0855/772257**
- **e-mail: cop.rimborsi@agenziaentrate.it**
- **numero verde: 085/5771**

CAPITOLO PRIMO

PRESCRIZIONE E DECADENZA

Occorre, innanzitutto, distinguere l'istituto giuridico della **decadenza** (art. 2964 c.c.) da quello della **prescrizione** (artt. 2946 e segg. c.c.).

A) Quando un diritto deve esercitarsi entro un dato termine, sotto pena di **decadenza**, **non** si applicano le norme relative all'interruzione della prescrizione e del pari **non** si applicano le norme che si riferiscono alla sospensione, salvo che sia disposto altrimenti.

Ai fini fiscali, la normativa prevede **tassativamente** i termini di **decadenza** per il rimborso; per esempio:

- **di ritenute dirette** (art. 37 D.P.R. n. 602/1973, come modificato, con effetto 1° gennaio 2001, dall'art. 34, comma 5, della Legge n. 388 del 23/12/2000), entro **48 mesi** per errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria;
- **di versamenti diretti** (art. 38 DPR n. 602/1973, come modificato dall'art. 1, comma 5, della Legge n. 133 del 13/05/1999), entro il termine di **48 mesi** dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento; in tema di rimborso di somme versate per tributi non dovuti, il termine decadenziale di cui al citato art. 38 DPR n. 602/73 si applica ad ogni tipologia di indebito tributario, anche ai versamenti diretti mediante delega agli istituti di credito, fin dall'origine non dovuti, **senza distinzione tra versamenti in relazione ai quali il contribuente faccia valere l'inesistenza dell'obbligo di versamento e quelli per i quali lo stesso deduca l'inesistenza dell'obbligazione tributaria; inoltre, in mancanza di disposizioni specifiche, il termine decadenziale di due anni è disposizione di carattere residuale e concerne le diverse ipotesi**

- in cui il diritto alla restituzione sia sorto in data posteriore al pagamento dell'imposta (in tal senso, Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 1040 del 22/01/2004);**
- **dell'IVA** (artt. 30 e 38-bis DPR n. 633/72 e successive modifiche ed integrazioni); nel caso di **omessa** presentazione della dichiarazione annuale, l'eccedenza IVA a credito non può essere recuperata dal contribuente attraverso il trasferimento della detrazione nel periodo d'imposta successivo, ma solamente con la richiesta di rimborso la quale va, peraltro, presentata entro il termine di decadenza di cui all'art. 16 del DPR n. 636 del 26/10/1972 (ed ora di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992), rispettato il quale inizia a decorrere il termine decennale di prescrizione dalla formazione del silenzio-rifiuto (così la Corte di Cassazione – Sez. Tributaria -, con la sentenza n. 16477 del 20/08/2004);
 - **dell'imposta di registro** (art. 77, comma 1, DPR n. 131 del 26/04/1986), entro **tre anni** dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alle restituzioni;
 - **in caso di riconoscimento delle agevolazioni fiscali, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 1/E del 03/01/2005**, ha chiarito che per il rimborso delle maggiori imposte pagate il contribuente deve presentare l'istanza all'ufficio tributario competente entro **due anni** dal giorno in cui è sorto il diritto alla restituzione, cioè al momento del passaggio in giudicato della sentenza che ha riconosciuto il diritto all'agevolazione fiscale (art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992); in sostanza, con la suddetta circolare, l'Agenzia delle Entrate si è adeguata a quanto aveva già statuito, correttamente, la **Corte di Cassazione, con le sentenze n. 11053 del 04/11/1998 e n. 1004 del 24/01/2001;**
 - **in tema di ICI**, è applicabile il termine di **tre anni** dal giorno del pagamento ovvero da quello in cui è stato definitivamente accertato il diritto alla restituzione (art. 13, comma primo, D.Lgs. n. 504 del 30/12/1992); nell'ipotesi

di attribuzione ad un fabbricato, da parte dell'ex UTE, di rendita catastale di entità inferiore a quella provvisoriamente dichiarata dal contribuente, quest'ultimo ha diritto al rimborso dell'ICI in eccedenza versata o direttamente d'ufficio, senza bisogno di apposita istanza, ovvero entro il termine triennale di cui sopra, decorrente non già dalla data degli effettuati versamenti bensì da quella in cui la rendita catastale attribuita è divenuta definitiva, con la sua comunicazione al contribuente e l'acquisizione, da parte di questi, della certezza del credito verso l'ente impositore (in tal senso, correttamente, Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. L, sentenza n. 106 del 29/05/2002).

Inoltre, per il rimborso delle imposte, il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza all'Amministrazione finanziaria decorre non dalla data di versamento dell'acconto ma dalla data di versamento del saldo, come correttamente stabilito dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 198 del 10/01/2004.

A tal proposito, occorre precisare che la **Corte di Giustizia CE**, con la sentenza del 17/10/2004 (causa C-300/02), ha statuito che il principio di effettività del diritto comunitario non osta a che, per un'azione di ripetizione di un tributo riscosso in violazione delle sue disposizioni, sia fissato un termine di decadenza a decorrere dalla scadenza per il pagamento volontario di detto tributo, poiché il problema della restituzione di importo è risolto **in modi distinti** nei diversi Stati membri, e persino all'interno di uno stesso Stato, a seconda dei variegati tipi di imposte e di tasse in questione, essendo assoggettate, in determinati casi, contestazioni o richieste del genere a precise condizioni di forma e di termine per quanto riguarda sia i reclami rivolti all'Amministrazione fiscale sia i ricorsi giurisdizionali, potendo essere esercitato tale diritto d'agire entro termini più o meno lunghi.

Inoltre, la Corte di Cassazione, Sezione tributaria, con la sentenza n. 19216 del 24/09/2004, ha precisato che il contribuente può sempre rettificare la

propria denuncia dei redditi per errore, sia di fatto che di diritto, commesso in sede di sua redazione e chiedere, entro i limiti dei termini fissati dalle norme generali in materia di prescrizione e di decadenza, la restituzione di eventuali differenze corrisposte indebitamente.

B) L'art. 2946 c.c. stabilisce testualmente : “Salvi i casi in cui la legge dispone diversamente, i diritti si estinguono per **prescrizione** con il decorso di **dieci anni**”.

A tal proposito, la giurisprudenza di legittimità (da ultimo, **Corte di Cassazione, Sezione V civile, con le sentenze n. 11511 del 07/09/2001 e n. 11416 del 05/09/2000**) ha sempre precisato che il **rimborso del credito fiscale**, o chiesto nella dichiarazione dei redditi o esercitato nei termini di decadenza di cui alla precedente lett. A), per imposte versate in eccesso, è sottoposto alla prescrizione **decennale** ex art. 2946 c.c., che decorre, per ciascuna annualità, dalla data di **presentazione della stessa dichiarazione dei redditi**, se il rimborso è ivi evidenziato, o dal giorno in cui il diritto può essere **fatto valere** (art. 2935 c.c.), quando ci sono **cause giuridiche** impeditive dell'esercizio del diritto e non semplici ostacoli di fatto (Corte di Cassazione, Sez. civile, sentenze n. 2913 del 27/02/2002, n. 15622 dell'11/12/2001 e n. 12825 del 19/11/1999).

Invece, con l'interessante, e sotto certi aspetti condivisibile, **sentenza n. 11830 del 06/08/2002, la Corte di Cassazione – Sezione tributaria** – ha persino stabilito che, una volta che il credito si sia **consolidato**, attraverso un riconoscimento implicito, in sede di liquidazione, ovvero per effetto di un riconoscimento implicito derivante dal mancato esercizio nei termini del potere di rettifica, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad eseguire il rimborso ed il relativo credito del contribuente è soggetto alla ordinaria prescrizione decennale, **decorrente dal riconoscimento del credito stesso**.

C) E' importante, dunque, che il contribuente **rispetti**, scrupolosamente, i termini **di decadenza e di prescrizione** di cui sopra se non vuol perdere definitivamente il suo diritto al rimborso, pur se legittimo e dovuto.

A tal proposito, però, occorre precisare che **l'art. 2, comma 58, della Legge n. 350 del 24/12/2003 (Finanziaria 2004)** ha testualmente disposto che: "Nel quadro delle iniziative volte a definire le pendenze con i contribuenti, e di rimborso delle imposte, l'Agenzia delle Entrate provvede alla erogazione delle eccedenze di **IRPEF e IRPEG** dovute in base alle dichiarazioni dei redditi presentate fino al **30 giugno 1997, senza far valere la eventuale prescrizione del diritto dei contribuenti**".

Questa norma **speciale**, però, annulla la prescrizione decennale **soltanto** per le imposte **IRPEF e IRPEG** sino al periodo d'imposta **1996**; ciò significa, a contrario, che per i rimborsi **ILOR** sino al **1996** nonché per tutti gli altri tipi di rimborso per gli anni dal **1997** in poi è **necessario attivarsi** per non far decorrere **inutilmente** il termine di prescrizione **decennale**.

D) Infine, con varie sentenze sul tema, la **Corte di Cassazione** ha stabilito che:

1) l'atto con cui l'Amministrazione finanziaria **invita** semplicemente il contribuente, che abbia presentato istanza di rimborso di determinate imposte, a produrre la documentazione **non** costituisce, ai sensi dell'art. 2944 c.c., atto di riconoscimento del debito e **non** interrompe il decorso della prescrizione (**Sezione Tributaria, sentenza n. 12067 dell'01/07/2004**);

2) in tema di **imposta di successione**, qualora la qualità di erede sia **contestata** in maniera formale, con l'instaurazione di un giudizio, sino alla formazione del relativo giudicato non vi è alcuna **certezza** in ordine al presupposto dell'imposta ed al soggetto passivo di essa, sicchè **non** può sorgere alcun diritto al rimborso in capo al soggetto, che abbia provveduto al pagamento; né può, conseguentemente, parlarsi di **decadenza** dal diritto

di richiedere il rimborso o di prescrizione del diritto di credito (**Sezione Tributaria, sentenza n. 12069 dell'01/07/2004**);

3) in tema **di IVA**, ove il contribuente fruisca di un credito di imposta per un determinato anno e lo esponga nella dichiarazione annuale, se **omette** di riportarlo nella dichiarazione relativa all'anno successivo **non** perde il diritto alla detrazione, atteso che la decadenza dal diritto è comminata dall'art. 28, comma 4, DPR n. 633/72 **soltanto** per il caso in cui il **credito (o l'eccedenza di imposta versata)** non sia indicato nella **prima** dichiarazione utile e che caratteristica dell'istituto della decadenza è la salvezza, una volta per tutte, del diritto a seguito del compimento, nei termini, dell'attività richiesta da parte dell'interessato (**Sezione Tributaria, sentenza n. 13056 del 14/07/2004**);

4) infine, è **inapplicabile ai rimborsi IVA il fermo amministrativo** (**Sezione Tributaria, sentenza n. 7952 del 26/04/2004**), perché il legislatore ha inteso limitare la sospensione dell'esecuzione del rimborso alla **sola** ipotesi di contestazione **penale**.

E) Da ultimo, si fa presente che la Direzione Centrale ha chiesto un parere all'Avvocatura Generale dello Stato sui seguenti tre quesiti:

- 1) quale debba intendersi la data della decorrenza del termine della prescrizione in materia di rimborsi delle imposte dirette e dell'iva;
- 2) se il termine medesimo possa essere validamente interrotto;
- 3) se sia legittimo ricorrere all'istituto dell'autotutela per effettuare rimborsi di somme indebitamente percepite allorché in capo al contribuente sia maturata la prescrizione del diritto al rimborso.

A tal proposito, l'Avvocatura Generale dello Stato, **con il parere n. 105547 dell'01/10/2003**, ha risposto:

- a) per quanto riguarda il primo quesito, che per stabilire la data in cui inizia a decorrere per il contribuente creditore il termine di prescrizione sia

opportuno guardare a quella della presentazione della dichiarazione che esponga un'imposta a credito, in quanto quello è il momento genetico del diritto di credito del contribuente e della corrispettiva obbligazione restitutoria; in tal senso, l'Avvocatura Generale dello Stato ha sposato la più restrittiva tesi della sentenza n. 11416/2001 della Corte di Cassazione e non l'altra, invece più convincente, sentenza n. 11830/2002 della stessa Corte di Cassazione;

- b) per quanto riguarda il secondo quesito, che il termine può essere sempre interrotto sia in base a comportamenti del contribuente (creditore) che a seguito di comportamenti dell'Amministrazione finanziaria (debitrice) a cui l'ordinamento attribuisce valida efficacia interruttiva (un'istanza o un sollecito di pagamento del credito vantato presentati dal contribuente ovvero una proposta di rimborso dell'Amministrazione cui possa attribuirsi valore ricognitivo);
- c) infine, per quanto riguarda il terzo quesito, una volta distinto l'istituto dell'autotutela fiscale da quello amministrativo, l'Avvocatura Generale dello Stato ritiene che in materia di rimborsi di imposta caduti in prescrizione non sussistano i presupposti per una legittima esplicazione del potere di autotutela previsto dalla legge da parte dell'Amministrazione finanziaria (oggi, Agenzia delle Entrate). Questa considerazione risulta giustificata perché, nel momento in cui si provveda al rimborso di un credito d'imposta caduto in prescrizione, non si rinviene una situazione di illegittimità da rimuovere, atteso che il maturare della prescrizione, nelle more verificatosi, ha portato all'estinzione del diritto di credito in capo al contribuente, fatto questo che fa venir meno qualsiasi situazione di illegittimità; verrebbe, quindi, meno uno dei presupposti indefettibili per aversi un corretto esercizio del potere di autotutela. Conclusivamente, e sulla base di tali considerazioni, l'Avvocatura Generale dello Stato **ritiene che, nel caso di un diritto al**

rimborso di un credito di imposta prescrittosi, la tesi dell'esplicabilità del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria si appalesi antinomica e non praticabile e che l'intervento della prescrizione estintiva del diritto al rimborso costituisca ostacolo non superabile all'esplicazione del potere di autotutela in favore del contribuente.

CAPITOLO SECONDO

DECRETO INGIUNTIVO

Il contribuente può rivolgersi direttamente al **giudice ordinario** per ottenere il rimborso fiscale quando l'Amministrazione finanziaria ha già **riconosciuto** 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 riconosciuto** 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 pronuncia 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 **manca** 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, scioltasi 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 privatistica della relazione tra committente e prestatore, che esclude il primo dal rapporto tributario.

E) L'Agenzia delle Entrate, Ufficio Relazioni Esterne, nell'annuario del contribuente, ha fornito le informazioni su come ci si deve comportare nelle seguenti particolari ipotesi.

- 1) Il vaglia **che non viene, per qualunque motivo, recapitato** torna alla Banca d'Italia, che lo trattiene in giacenza per un periodo di **sei mesi** durante il quale il vaglia può essere ancora riscosso, presentando alla Banca d'Italia una denuncia di mancato recapito. Trascorso tale periodo, il vaglia viene dichiarato **estinto** e per ottenere il **rinnovo** del rimborso l'interessato deve spedire una domanda, in carta libera, all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate. E' bene ripetere che, per evitare questi **inconvenienti**, è sempre **consigliabile chiedere l'accredito dei rimborsi sul c/c bancario**.
- 2) In caso di **mancata coincidenza** tra beneficiario del rimborso ed intestatario del conto corrente, oppure in caso di conto corrente chiuso o di coordinate bancarie comunicate o acquisite in modo **errato**, l'accredito della somma **non va a buon fine**. La banca, quindi, storerà la somma che non ha potuto accreditare al beneficiario, ma quest'ultimo, per riscuotere il rimborso, dovrà presentare **apposita istanza**, comunicando le corrette coordinate bancarie all'ufficio locale competente, che provvederà alla **emissione** del rimborso.
- 3) I rimborsi sono **riscuotibili** presso gli sportelli **postali** per un periodo di **sei mesi dall'emissione**; trascorso inutilmente il termine di scadenza, l'ufficio fiscale provvederà ad **invitare** gli interessati per verificare le cause della mancata riscossione e, se del caso, provvederà a **riemettere** i rimborsi.

- 4) Per la voltura dei pagamenti intestati a persone **decedute** riscuotibili presso le poste, gli **eredi** devono produrre, presso i competenti uffici locali dell’Agenzia delle Entrate, un’**autocertificazione** in cui dichiarino il loro status di **eredi e l’avvenuta presentazione della dichiarazione di successione, se dovuta**. L’ufficio fiscale, previo riscontro dell’idoneità dell’attestazione e dell’assolvimento degli eventuali obblighi, rilascerà **l’autorizzazione al pagamento** della somma presso qualsiasi ufficio postale; i rimborsi resteranno in giacenza presso gli uffici postali non oltre i **sei mesi** indicati nella comunicazione.
- 5) Il coniuge **separato o divorziato** può chiedere all’ufficio locale dell’Agenzia delle Entrate l’attribuzione della quota di sua competenza. Questo vale per le sole dichiarazioni dei redditi presentate fino al **1997 perché dal 1998 è stata eliminata la dichiarazione congiunta**. Dal **1999 l’unica** possibilità di presentare la dichiarazione congiunta riguarda i contribuenti che presentano **il modello 730**, per il quale **non** si pongono problemi di rimborso.
- 6) Nei casi di **furto, sottrazione e di altro reato** ovvero di **distruzione accidentale o di smarrimento del modulo di riscossione**, in assenza del quale **non** è possibile riscuotere il rimborso presso gli uffici postali, il contribuente dovrà recarsi presso il competente ufficio locale dell’Agenzia presentando la copia della **denuncia** nei casi di furto, sottrazione o di altro reato ovvero rilasciando una **dichiarazione** sottoscritta dell’avvenuta distruzione o dello smarrimento del modulo di riscossione.
- L’ufficio, previo riscontro dell’identità e della titolarità dell’istante al rimborso, compilerà e sottoscriverà un **modulo**, in carta libera, al quale dovrà essere allegata la **stampa** dell’interrogazione del sistema informativo dell’Anagrafe Tributaria, contenente i dati del rimborso, debitamente firmata e timbrata.

Tale ultimo documento costituisce parte integrante dell'attestazione ed ha valore di **autorizzazione alla riscossione del rimborso presso qualsiasi ufficio postale.**

Ecco perché, come ho scritto in precedenza, la stampa dell'interrogazione anagrafica può essere utile anche per richiedere il decreto ingiuntivo.

CAPITOLO QUARTO

LE RICHIESTE DEL CONTRIBUENTE

Il contribuente nella richiesta di rimborso deve stare **attento** a chiedere, **oltre** la maggiore imposta pagata in più, **anche**:

- **gli interessi moratori**;
- **l'anatocismo** (art. 1283 c.c.);
- **il maggior danno da svalutazione monetaria** (art. 1224, comma secondo, c.c.);
- **le spese del giudizio** (art. 15 D.Lgs. n. 546/92).

A) GLI INTERESSI MORATORI.

Innanzitutto, occorre precisare che, ultimamente, la **Corte di Cassazione, Sezione Tributaria**, con la condivisibile e corretta **sentenza n. 2087 del 04/02/2004**, ha precisato, sia pure indirettamente, come principio avente una **valenza generale**, che gli interessi dovuti per il ritardato rimborso di tributi non dovuti hanno carattere **moratorio**.

La suddetta qualificazione è importante per quanto riguarda, come diremo meglio in seguito, la **tassabilità** degli stessi, ai sensi e per gli effetti dell'art. 109, comma 7, del nuovo TUIR, per cui è applicabile il principio di **cassa** e non di competenza.

Per quanto riguarda le **percentuali** degli interessi moratori, occorre distinguere, grosso modo, due periodi storici:

1) sino al 30 giugno 2003:

Vedi Tabella

- TABELLA DI RIFERIMENTO -

Anno	Interessi semestre (escluso il primo e l'ultimo)	Interessi annui	Normativa di riferimento
2002	2,5%	5%	Percentuali del 2,5% a decorrere dal 01/01/1997 ex art. 3, comma 141, Legge n. 662 del 23/12/1996.
2001	2,5%	5%	
2000	2,5%	5%	
1999	2,5%	5%	
1998	2,5%	5%	
1997	2,5%	5%	
1996	3%	6%	Percentuali del 3% a decorrere dal 01/01/1994 ex art. 13, comma 1, del D.L. n. 557 del 30/12/1993.
1995	3%	6%	
1994	3%	6%	
1993	4,5%	9%	Percentuali del 4,5% a decorrere dal 01/01/1988 ex. Art. 7, comma 3, Legge 11/03/1988 n. 67.
1992	4,5%	9%	
1991	4,5%	9%	
1990	4,5%	9%	
1989	4,5%	9%	
1988	4,5%	9%	

2) a decorrere, invece, dal 1° luglio 2003: Il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 27/06/2003 (in G.U. n. 149 del 30 giugno 2003) ha stabilito che:

- gli interessi per ritardato **rimborso** di imposte pagate e per rimborsi eseguiti mediante procedura automatizzata, previsti rispettivamente dagli artt. 44 e 44-bis DPR n. 602/73, sono dovuti **annualmente** nella misura del **2,75%** e **semestralmente** nella misura dell'**1,375%**;
- gli interessi per ritardata **iscrizione a ruolo**, previsti dall'art. 20 DPR n. 602/73, sono dovuti **annualmente** nella misura del **2,75%**, per i ruoli resi esecutivi dall'**01/07/2003**;

- gli interessi per **dilazione del pagamento**, previsti dall'art. 21 DPR n. 602/73, sono dovuti **annualmente** nella misura del **4%**, per le dilazioni concesse a decorrere dall'**01/07/2003**;
- gli interessi per la **sospensione amministrativa della riscossione**, previsti dall'art. 39 DPR n. 602/73, sono dovuti **annualmente** nella misura del **5%**, sempre a decorrere dall'**01/07/2003**.

A questo punto, però, c'è da rilevare una clamorosa “**svista**” contenuta nelle istruzioni delle dichiarazioni annuali, **modelli IVA 2004** e **UNICO 2004**, che confermavano la vecchia misura degli interessi al **6%** sui pagamenti a rate delle imposte.

A seguito di una precisa **interrogazione parlamentare**, presentata dal vice presidente della Commissione Finanze della Camera, **On. Maurizio Leo**, il Governo, però, con la risposta del **05 maggio 2004**, tramite il sottosegretario all'Economia, **Manlio Contento**, ha confermato, **assurdamente**, la suddetta percentuale **del 6%**.

Secondo il Governo, infatti, la misura del **4%** riguarda **soltanto** le dilazioni di pagamento concesse dall'ufficio, su **richiesta** del contribuente, nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso (art. 19, comma primo, DPR n. 602 cit.), mentre la più alta percentuale del **6%** è, invece, applicabile nel diverso caso di **versamento rateale** delle imposte di cui all'art. 20 DPR n. 602 cit., che **non** riguarda il pagamento conseguente ad iscrizione a ruolo ma concerne la generale facoltà attribuita ai contribuenti in sede di **adempimento spontaneo** degli obblighi di versamento delle imposte in **autotassazione**.

Infine, il Dipartimento per le politiche fiscali e l'Agenzia delle Entrate hanno comunicato che qualora si intendesse, mediante un'apposita disposizione normativa, intervenire per **ridurre** il tasso di interesse del **6%** che, nell'attuale contesto dei mercati finanziari potrebbe essere considerato effettivamente **elevato**, le istruzioni alla modulistica dichiarativa, redatte in applicazione della disciplina di riferimento, potranno essere opportunamente **modificate**.

Oggi, quindi, in attesa di **una necessaria modifica legislativa** o in attesa che qualche Commissione tributaria **rimetta gli atti alla Corte Costituzionale per palese iniquità e disuguaglianza**, assistiamo a questo **assurdo fenomeno** che, mentre **il fisco**, a far data dall'01/07/2003, **rimborso** con gli interessi semestrali **dell'1,375% escludendo**, peraltro, il **primo semestre** solare successivo alla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione ed **il semestre** in cui emette l'ordinativo di pagamento del rimborso (**art. 44-bis DPR n. 602/73**), **in pratica azzerando un anno di interessi dovuti al contribuente, invece, lo stesso fisco**, per i pagamenti **dilazionati**, pretende dai contribuenti **il 6% annuo da subito**, senza alcuno sconto temporale.

In attesa, ripeto, che si corregga tale “**disallineamento**”, c'è, però, da precisare che, secondo me, il fisco **sbaglia** a pagare tutti gli interessi al **2,75% annuo, indipendentemente** dal periodo storico di riferimento, perché l'art. 1 del succitato D.M. del 27/06/2003 stabilisce **tassativamente** la **nuova** decorrenza del **2,75% annuo soltanto** a decorrere dal **1° luglio 2003**.

Ciò significa che **il calcolo** degli interessi maturati **prima** deve essere fatto in base alle **vecchie percentuali**, come indicate in precedenza nella **Tabella di Riferimento**, ed il contribuente deve stare **attento** a ciò e **pretendere**, anche in via giudiziaria, **il corretto calcolo degli interessi moratori**.

Infine, l'ultimo problema riguarda la **tassabilità** dei suddetti interessi.

Infatti, delle due l'una:

- o come interessi **moratori**, così come correttamente qualificati dalla citata sentenza n. 2087 del 04/02/2004, gli stessi devono essere dichiarati per **cassa**, ai sensi e per gli effetti dell'art. **109, comma 7, del nuovo TUIR**;
- oppure, per evitare possibili eccezioni di **incostituzionalità** per il diverso criterio di tassazione (cassa e competenza) tra interessi moratori di natura commerciale ed interessi per ritardato rimborso di tributi non dovuti, è **necessario** intervenire, anche in questo caso, **a livello normativo**, facendo un esplicito riferimento anche a questo tipo di interessi da inserire nel più volte citato art. 109, comma 7,

del nuovo TUIR (DPR n. 917 del 22/12/1986, modificato dall'01/01/2004 dal D.Lgs. n. 344 del 12/12/2003).

B) L'ANATOCISMO.

L'art. 1283 c.c. testualmente dispone : «In mancanza di usi contrari, gli interessi scaduti possono produrre interessi solo dal giorno della domanda giudiziale o per effetto di convenzione posteriore alla loro scadenza, e sempre che si tratti di interessi dovuti almeno per sei mesi ».

La Corte di Cassazione, già con l'importante sentenza n. 552 del 22/01/1999 della Sezione I civile, aveva ritenuto applicabile il suddetto istituto giuridico anche in tema di rimborsi fiscali.

Si è ormai chiarito, infatti, che la presenza della **Pubblica Amministrazione**, in qualità di creditore o debitore, **non** altera la struttura del rapporto obbligatorio, in quanto le correlative posizioni di debito e di credito, nonostante tale particolarità, vengono a porsi, sul piano del diritto sostanziale, **in termini paritari**, anche quando il rapporto abbia avuto origine da una fattispecie regolata dal diritto pubblico.

Anche in tal caso, pertanto, continua il ragionamento dei giudici di legittimità, l'obbligazione è assoggettata, per ciò che concerne gli aspetti di diritto sostanziale, alla disciplina di diritto comune contenuta nel codice civile, **al pari di quelle che intercorrono tra soggetti privati**, salvo le specifiche ed espresse deroghe previste dal diritto positivo.

L'applicabilità, nel caso di specie, dell'**art. 1283 c.c.**, che consente la capitalizzazione degli interessi, sia pure entro limiti ben precisi, **non** può, quindi, essere pregiudizialmente **esclusa** posto che, in generale, le norme fiscali che regolano il rimborso delle imposte versate in eccesso **nulla prevedono** a tale riguardo e che, per quanto si è in precedenza detto, la disciplina delle obbligazioni tributarie, come di ogni altra obbligazione che trovi fondamento in "fatti", regolati dal diritto pubblico, **deve** essere ricavata, per quegli aspetti che non sono specificamente disciplinati dalle

norme speciali, nelle precise disposizioni contenute nel **primo titolo del quarto libro del codice civile** (dove, appunto, è collocato il più volte citato **art. 1283**).

Nello stesso senso, nel corso degli anni, si è più volte pronunciata la **Corte di Cassazione**, con le seguenti sentenze:

- **Sezione I civile, sentenza n. 9273 del 03/09/1999;**
- **Sezione I civile, sentenza n. 2079 del 23/02/2000;**
- **Sezione I civile, sentenza n. 2081 del 23/02/2000;**
- **Sezione Tributaria, sentenza n. 12060 dell'01/07/2004;**
- **Sezione Tributaria, sentenza n. 5790 del 19/04/2001, e Corte di Cassazione, a Sezioni Unite civili**, dove, peraltro, è stato precisato che per giustificare gli interessi, secondo gli artt. 1224 e 1282, è sufficiente che il credito sia **liquido ed esigibile**, non essendo, altresì, necessario che il credito sia anche definitivamente accertato (**Corte di Cassazione, sentenze n. 11786 dell'11/12/1990 e n. 3944 del 21/04/1999**);
- **Sezione Tributaria, sentenze n. 14002 del 22/09/2003 e n. 12043 dell'01/07/2004**. Oltretutto, **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite**, con l'importante **sentenza n. 14274 del 04/10/2002**, e con la **sentenza n. 11483 del 21/12/1996**, ha precisato che **alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie** appartiene non solo la cognizione dell'obbligazione principale e di quella concernente la corresponsione degli interessi, anche **anatocistici**, ma, altresì, la cognizione della domanda diretta ad ottenere il **risarcimento del danno da svalutazione monetaria** sulla somma indebitamente versata e trattenuta, come diremo meglio in seguito.

Infatti, tale **giudice tributario ha gli stessi poteri istruttori del giudice civile** per l'accertamento e la valutazione del rapporto, considerata **l'inesistenza**, tra le norme che disciplinano la giurisdizione delle Commissioni tributarie, di una disposizione analoga a quelle (art. 30, secondo comma, del R.D. n. 1054 del 26/06/1924; art. 7, terzo comma, della Legge n. 1034 del 06/12/1971) che, fino all'entrata in vigore dell'art. 35 del D.Lgs. n. 80 del 31/03/1998 (successivamente riformulato dall'art. 7

della Legge n. 205 del 21/07/2000), riservavano, in caso di giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, al giudice ordinario le questioni concernenti i cosiddetti “diritti patrimoniali consequenziali” (**Corte di Cassazione, a Sezione Unite, sentenza n. 8277 del 10/10/1994**).

Oltretutto, con il nuovo processo tributario, le Commissioni tributarie sono competenti, tra le altre materie, anche per “**gli interessi e ogni altro accessorio**” (art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992).

Infine, è opportuno rammentare che la condanna al pagamento di interessi anatocistici presuppone che si tratti di interessi accumulatisi per **almeno sei mesi** dalla data della domanda **specificamente** rivolta ad ottenere il pagamento di quegli interessi, che gli interessi già scaduti, ormai trasformati in capitale, andranno a produrre (in tal senso, **Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 12043 dell’01/07/2004, e Corte di Cassazione, Sezione civile, sentenza n. 10156/98**).

C) IL MAGGIORE DANNO PER SVALUTAZIONE MONETARIA.

L’**art. 1224, comma secondo, c.c.** stabilisce tassativamente che: “Al creditore che dimostra di aver subito un danno maggiore spetta l’ulteriore risarcimento.

Questo non è dovuto se è stata convenuta la misura degli interessi moratori”.

La Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 11120 del 16/07/2003, riprendendo altri precedenti della stessa Corte (**Cassazione n. 9518/99 ed a Sezioni Unite n. 2368/86**) ha precisato, a tal riguardo, che, nelle obbligazioni pecuniarie, il fenomeno inflattivo non consente un automatico adeguamento dell’ammontare del debito, né costituisce di per sé un danno risarcibile, ma può implicare, in applicazione del succitato art. 1224, comma secondo, c.c., solo il riconoscimento in favore del creditore, **oltre** gli interessi, anche del **maggior danno** che sia derivato dall’impossibilità di disporre della somma durante il periodo della mora. Quanto sopra nei limiti in cui il creditore medesimo, **con lo specifico atto di messa in mora, deduca e dimostri** che un pagamento tempestivo lo avrebbe messo

in grado di evitare o ridurre quegli **effetti economici depauperativi** che l'inflazione produce a carico di tutti i possessori di denaro.

In particolare, e sempre nei limiti degli elementi forniti dal danneggiato, il suddetto principio può comportare, in favore del creditore esercente attività imprenditoriale, la considerazione del mancato impiego del denaro nel ciclo produttivo ovvero **della necessità di avvalersi del prestito bancario**, e quindi il calcolo forfettario del danno in questione, rispettivamente, alla luce dei proventi medi dell'attività imprenditoriale o del costo del prestito bancario.

Quanto sopra, peraltro, è stato ribadito dalla stessa **Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 2087 del 04/02/2004**, secondo cui, in **assenza** di espressa previsione in senso contrario da parte del legislatore, la disciplina degli interessi moratori contenuta in leggi speciali **non** è, di per sé, astrattamente **incompatibile** con il risarcimento del maggior danno, ai sensi del citato art. 1224, comma secondo, c.c., comportando soltanto il mutamento del parametro di riferimento, alla stregua del quale operare l'accertamento e la conseguente liquidazione.

Con la suddetta importante sentenza, infatti, i giudici di legittimità hanno sostanzialmente stabilito i seguenti principi.

- a) Il limite posto dalla norma, come quello analogamente previsto da norme speciali che fissano in misura predeterminata gli interessi, si sostanzia in ciò che **entro quel limite il creditore è esonerato dal** fornire la prova del danno subito, ma **non è privato** del diritto di **chiedere e dimostrare** il maggior danno, ove esistente. E poiché la finalità della predeterminazione del tasso di interesse è la stessa, qualunque sia il parametro cui altre norme ancorano il limite entro il quale il creditore non ha l'obbligo di provare il danno, ne consegue che la deroga operata dalla norma speciale rispetto all'art. 1224 c.c. riguarda **soltanto** il tasso di interessi, poiché **nulla** induce a ritenere che quelle norme abbiano inteso incidere tanto profondamente sul regime, vigente in materia, da **sacrificare** (ingiustificatamente) la tutela giudiziaria del **maggior**

danno a favore del creditore (in tal senso, **anche la Corte di Cassazione, con le sentenze n. 2415 del 07/04/1986, n. 1345/86, n. 1346/86 e n. 1533/1987**).

- b) Se regola generale in materia di obbligazioni è il diritto del creditore al pagamento degli interessi **moratori, nonché al risarcimento dell'eventuale maggior danno, così come inequivocabilmente** risulta dall'art. 1224 c.c., è **l'eccezione**, cioè l'eventuale **non risarcibilità** del danno ulteriore, che **deve** essere eventualmente ed **espressamente** prevista dal legislatore, e **non il contrario**.

E del resto che così sia è dimostrato dal fatto che quando il **legislatore**, dopo aver previsto il pagamento di interessi moratori ad un tasso maggiore di quello determinato dall'art. 1224, ha ritenuto di contenere in quel limite il risarcimento del danno da ritardato pagamento, **escludendo** l'applicabilità dell'art. 1224, comma secondo, c.c., ciò lo ha disposto **espressamente**, come nel caso di cui all'art. 35, comma terzo, del DPR n. 1063 del 16/07/1962 (**Capitolato generale d'appalto per le opere di competenza del Ministero dei Lavori Pubblici**).

- c) In definitiva, **in assenza di espressa previsione in senso contrario da parte del legislatore**, la disciplina degli interessi **moratori**, contenuta in leggi speciali (quale quelle fiscali), **non** è di per sé astrattamente **incompatibile** con il risarcimento del maggior danno ex art. 1224, comma secondo, c.c., comportando **soltanto** il mutamento del parametro di riferimento, alla stregua del quale operare l'accertamento e la conseguente liquidazione.

Ai suddetti **corretti e condivisibili** principi si sono adeguate anche le Commissioni Tributarie di **merito**, tra le quali ricordiamo, a puro titolo di **esempio**, peraltro non esaustivo:

- Commissione Tributaria Regionale della **Lombardia**, Sezione Seconda, con la sentenza n. 39 del 22/03/2001;
- Commissione Tributaria Regionale della **Puglia – Sezione staccata di Lecce** -, con la sentenza n. 127/24/03 del 05/06/2003;

- Commissione Tributaria Provinciale di **Lecce** – **Sezione 8** -, con la sentenza n. 66/08/04 del 23/06/2004, depositata in segreteria il 29/09/2004 (**R.G.n. 1540/03**);
- Commissione Tributaria Provinciale di **Lecce** - **Sezione 4** -, con la sentenza n. 85/4/04 dell'08/07/2004, depositata in segreteria il 26/10/2004 (**R.G.n. 1739/03**), che ha condannato il **Comune di Lecce** per un ritardato rimborso ICI, perché tutti i suddetti principi sono applicabili anche nelle controversie tributarie contro gli **Enti locali**.

D) LE RICHIESTE DA FARE ANCHE NEL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA.

Le richieste di condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento degli interessi anatocistici e del risarcimento danni per svalutazione monetaria possono essere fatte, **per la prima volta**, anche in occasione del **giudizio di ottemperanza**, di cui all'art. 70 D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992 (che tratteremo più diffusamente nel successivo capitolo quinto).

Questo importante principio è stato, correttamente, enunciato dalla **Commissione Tributaria Regionale del Lazio – Sezione XIX** -, con l'**interessante e condivisibile sentenza n. 166 del 22/03/2000** e dalla **Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo**, con la **sentenza n. 40 del 02/04/2001**.

I giudici romani, infatti, hanno precisato che il problema dei poteri del giudice nel giudizio di ottemperanza ha costituito oggetto di approfondita analisi da parte della **giurisdizione amministrativa** ed è, ormai, **consolidato** l'indirizzo che attribuisce a tale giudice il potere di adottare tutte le statuizioni che si presentano **adeguate** al raggiungimento del fine.

In definitiva, è ormai **“ius receptum”** che in sede di giudizio di ottemperanza i giudici (anche tributari) possono e devono adottare statuizioni analoghe a quelle che potrebbero emettersi in un nuovo giudizio di cognizione (in tal senso, **Corte di**

Cassazione, a Sezioni Unite, sentenza n. 376 del 30/06/1999; Consiglio di Stato, decisioni n. 2023 del 29/11/1999; n. 1780 dell'11/12/1998; n. 1868 del 19/12/1997).

E) L'ORDINATIVO DI PAGAMENTO.

1) L'art. 44, comma primo, DPR n. 602/73 cit. prevede, per il pagamento degli interessi, soltanto **“la data dell'ordinativo emesso”** e, giustamente, **la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con l'importante e condivisibile sentenza n. 4760 del 30/03/2001**, ha precisato che il senso da attribuire al suddetto riferimento è quello che soltanto con **la notifica** del provvedimento il contribuente ha **effettiva conoscenza** del contenuto del suddetto ordinativo e, quindi, **fino a quella data devono essere corrisposti gli interessi.**

Occorre riportare integralmente il concetto esposto dai giudici di legittimità **per la chiarezza e la lucidità dimostrata.**

“La volontà legislativa deve essere ricostruita in ragione dei **canoni costituzionali di razionalità, uguaglianza e buon andamento della Pubblica Amministrazione** (ai quali si richiama anche il recente **Statuto del contribuente**, art. 1, comma 1, Legge 27 luglio 2000 n. 212); la norma, quindi, deve essere esaminata **non** soltanto nell'ottica degli interessi erariali **ma anche in quella degli interessi del contribuente.**

Anche quando, come nella specie, si tratti di leggi in senso sostanziale emanate dal Governo su delega parlamentare.

Anzi, proprio quando si tratti di **“leggi di parte”**, **la lettura costituzionale deve essere più penetrante.**

La tesi dell'Amministrazione finanziaria **non** può essere accolta perché **non tiene conto dei diritti e delle aspettative dei contribuenti.**

Infatti, se bastasse la semplice firma dell'ordinativo di pagamento per bloccare la liquidazione degli interessi, anche se il documento dovesse poi rimanere **giacente** in un cassetto di qualche ufficio finanziario, la norma si presterebbe ad ogni tipo di **abuso, senza** alcuna possibilità di **controllo e di tutela** da parte del contribuente.

Inoltre, legittimerebbe una sorta di “**espropriazione**” ad libitum del diritto del contribuente stesso a percepire gli interessi, fino a quando qualcuno non ritenga che sia giunto il momento della notifica.

Soltanto uno **Stato inefficiente ed autoritario** può aspirare a compensare le proprie eventuali **carenze organizzative** con una legislazione, o una giurisprudenza, “**protezionistica**”, che **disconosca** cioè i diritti del cittadino fino a quando non siano maturi i tempi della burocrazia.

Uno Stato moderno che operi secondo criteri di **efficienza e di economia**, che **non ha timore** di porsi su un piano di **parità con il cittadino (non più suddito)**, tanto da formalizzarne e tutelarne i diritti inviolabili (almeno in linea di principio) nei confronti del fisco con un apposito statuto (legge n. 212/2000), **non** può poi pretendere che i tempi dei pagamenti a favore dei contribuenti siano affidati alla “**buona volontà**” dei funzionari incaricati, senza alcuna possibilità di rivalsa da parte del creditore (salvo, evidentemente, il caso di dolo o colpa grave).

Tanto più che, invece, **i termini di pagamento in favore del fisco** sono scanditi su tempi **rigidamente** scadenzati.

Dal punto di vista sostanziale, i rapporti dare-avere tra fisco e contribuente **devono** essere inquadrati nell’ambito dei principi della **integrità patrimoniale del contribuente**, fissati dall’art. 8 della legge n. 212/2000, che esordisce stabilendo che “l’obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione” (comma 1), riconoscendo implicitamente **la par condicio** del dare e dell’avere a partire dal momento della loro coesistenza (art. 1242 c.c.).

Soltanto con la **notifica** del provvedimento il contribuente ha **conoscenza** del contenuto dell’ordinativo di pagamento e può, eventualmente, adire le vie legali.

In definitiva, l’art. 44 del DPR n. 602/1973 **deve essere interpretato** nel senso che gli interessi **decorrono** fino alla data di emissione dell’ordinativo, in quanto **ritualmente e tempestivamente notificato**.

Tale conclusione è confortata, oggi, anche dal principio di “**conoscenza degli atti**”, sancito dall’art. 6 della già citata legge n. 212/2000.

Il comma 1 della norma citata dispone testualmente che “l’Amministrazione finanziaria **deve** assicurare **l’effettiva** conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati”.

Quindi, **prima** che il contribuente abbia conoscenza degli atti che incidono sulla sua posizione debitoria o creditoria nei confronti del fisco, gli atti stessi **non** possono produrre effetti”.

Ho voluto riportare per intero le argomentazioni svolte dai giudici di legittimità sia perché hanno più volte ribadito il concetto di **parità** tra il fisco ed il cittadino-contribuente (**non più suddito**) sia per l’inequivocabile valore interpretativo delle norme espresse **dallo Statuto del contribuente**, che nella pratica spesso vengono, purtroppo, dolosamente ignorate.

Correttamente scrive il prof. **Glendi** (in Corriere Tributario n. 33/2000, pag. 2416, e “Un varco per lo Statuto su tutte le norme tributarie”, in Guida normativa n. 65/2001, pag. 38): “com’è noto, sul piano della gerarchia delle fonti, la legge n. 212/2000 **non** è norma di rango costituzionale. Tuttavia, proprio attraverso il suo comma 1, essa si autorafforza nell’ambito della legislazione subcostituzionale, al massimo di quanto sia oggi consentito, qualificando le disposizioni ivi contenute quali “**principi generali dell’ordinamento tributario**”, “in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione” e ammettendone future deroghe o modifiche “solo espressamente” e “mai da leggi speciali”.

Se, come pare plausibile, grazie a questo disposto, sarà consentito il sindacato di costituzionalità di ogni normativa contraria di pari grado, alla stregua del principio di **razionalità e di affidamento** consacrato dall’art. 3 della Costituzione, è chiaro che l’art. 1, comma 1, dello Statuto assumerà, per ciò stesso, una **valenza** cruciale rispetto a tutte le altre disposizioni che lo compongono, ponendosi alla base di esse e valorizzandone l’effettiva portata e la reale efficacia”.

2) I suddetti validi principi, però, ultimamente sono stati **ridimensionati dalla Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 4235 del 02/03/2004**, che, in sostanza, ha stabilito che:

- innanzitutto, anche per i rimborsi **IVA** è applicabile la regola dell'art. **44 DPR n. 602/73**; tale previsione, lungi dall'essere eccezionale, appare la **regola** nel diritto tributario, posta la particolare natura dell'obbligazione e le modalità vincolate dell'adempimento;

- di conseguenza, soltanto con l'emissione dell'ordinativo o mandato di rimborso l'Amministrazione ha eseguito la prestazione dovuta; l'eventuale (**abnorme**) **ritardo** nell'esecuzione del detto mandato è fonte di **responsabilità per il tesoriere** e **non** per l'Amministrazione finanziaria dello Stato;

- la precedente sentenza n. **4760** conferma che detti interessi vanno computati fino alla data di emissione del mandato di pagamento, il quale deve essere comunicato in un termine **ragionevole** al contribuente, ma non se ne può inferire che il mandato di pagamento debba liquidare gli interessi fino alla data della sua comunicazione; per cui, ogni volta, il contribuente, in sede giudiziaria, deve **dimostrare il ritardo abnorme ed arbitrario** nell'accreditamento delle somme dovute, **tale da porre il contribuente stesso alla mercè del tesoriere** (probatio diabolica!).

E' auspicabile che quest'ultima sentenza della Corte di Cassazione (la n. 4235/2004) rimanga **isolata** e continuino, invece, a confermarsi i sani e corretti principi esposti nella precedente **sentenza n. 4760/2001 cit.**

3) Infine, sempre in materia di interessi relativi ai rimborsi IVA, **la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 4767 del 09/03/2004 della Sezione Tributaria**, ha stabilito che **non** è possibile, **a differenza** di quanto previsto **in materia civilistica**, l'imputazione del pagamento **parziale** di un rimborso IVA prima agli interessi e, per la parte eccedente, al capitale.

Secondo i giudici di legittimità, infatti, le norme fiscali, a differenza di quelle civilistiche, **non** contengono **regole espresse** sulla **imputazione**, al capitale o agli interessi, del rimborso parziale eseguito dall'amministrazione debitrice, alla quale è demandato il compito di procedere alle operazioni di liquidazione.

L'art. **1194 c.c.** dispone che il debitore non può imputare il pagamento al capitale, piuttosto che agli interessi e alle spese, **senza** il consenso del creditore.

Il pagamento fatto in conto capitale ed interessi deve essere imputato **prima** agli interessi.

Questa regola **civilistica**, però, **non** è applicabile in tema di **rimborsi fiscali**.

Non a caso, il potere di accertare e liquidare la somma da rimborsare al contribuente è attribuita **esclusivamente al fisco**, senza che vi sia alcuna possibilità di intervento da parte del creditore, proprio per la **particolare** natura dell'obbligazione tributaria rispetto a quella civilistica (si rinvia all'articolo di **Sergio Trovato, in Il Sole 24-Ore del 06/04/2004, pag. 26**).

Inoltre, **la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 10653 del 03/08/2001**, ha ribadito l'incompatibilità delle due discipline, civilistiche e tributarie. Infatti, nella disciplina tributaria, come emerge dalla lettura degli artt. 44 e 44-bis DPR n. 602/1973, la legge stabilisce il dies a quo e quello ad quem ed inoltre, nel procedimento di rimborso di imposta, quale disciplinato dalla legge tributaria, non è nemmeno ipotizzabile un rimborso parziale.

Infatti, sempre in base alla succitata sentenza, la disciplina tributaria prevede la liquidazione contestuale del capitale e dei relativi interessi per titoli distinti ed entro limiti quantitativi e temporali specificamente prefissati, sicchè, al pari di quello di liquidazione, anche il potere di imputazione del pagamento, al capitale ed agli interessi, è attribuito dalla legge esclusivamente all'Amministrazione finanziaria.

F) LE SPESE DEL GIUDIZIO.

Il contribuente in sede di giudizio **deve** chiedere la condanna dell'ufficio fiscale anche alle spese del processo, ai sensi e per gli effetti dell'art.15 D.Lgs. n. 546/1992.

A tal proposito, a puro titolo **esemplificativo**, si precisa che:

- **la Corte di Cassazione (sentenze n. 500 del 18/01/1997, n. 2937 del 29/03/1996, n. 5720 del 16/06/1994, n. 3628 del 04/06/1980)** ha ritenuto che la condanna alle spese può essere disposta anche in **assenza** di un'espressa richiesta

della parte vittoriosa ed ha lo scopo di evitare una **diminuzione patrimoniale** per il soggetto che ha dovuto svolgere un'attività processuale per ottenere il riconoscimento e l'attuazione del suo diritto;

- in caso di condanna dell'ufficio fiscale con **distrazione** delle spese (art. 93 c.p.c.), il difensore **deve** sempre fare la fattura al suo cliente, come precisato dalla **Corte di Cassazione, Sezioni Unite civili, con l'importante sentenza n. 3544 del 12/06/1982;**

- per le spese di lite **l'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Amministrativa** – ha diramato la **circolare prot. n. 2002/131714 dell'08 luglio 2002**, mentre **l'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Puglia** – ha diramato ai propri uffici la **circolare prot. n. 2003/25616 dell'11/06/2003.**

CAPITOLO QUINTO

L'ESECUZIONE DEI PROVVEDIMENTI

GIURISDIZIONALI

A) IL PROCESSO CIVILE.

Il contribuente, una volta ottenuto **un titolo esecutivo** (come, per esempio, una sentenza passata in giudicato o un decreto ingiuntivo, ai sensi e per gli effetti dell'art. 474, comma secondo, n. 1, c.p.c.), può, **alternativamente o cumulativamente** con il giudizio di ottemperanza (in tal senso, ultimamente, **Corte di Cassazione, sentenza n. 4126 dell'01/03/2004**) **iniziare l'azione esecutiva** nei confronti dell'ufficio fiscale secondo le norme del codice di procedura civile.

In sostanza, il contribuente, tramite un avvocato, deve notificare **l'atto di precetto** all'ufficio fiscale che è stato condannato al rimborso (art. 480 c.p.c.).

Ultimamente, **la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 19512 del 19/12/2003**, ha precisato che il **precetto** e la sua notificazione sono dei **presupposti** dell'esecuzione, che, difatti, inizia con il pignoramento (art. 491 c.p.c.) e che, in tanto si realizzerà in quanto il debitore non abbia adempiuto nel senso intimatogli con il precetto.

Poiché il precetto **non** è un atto con il quale si inizi un giudizio esecutivo, esso sta **prima** e resta **fuori** del processo di esecuzione e “non costituendo un atto del processo esecutivo ma **un presupposto estrinseco** ad esso, ossia **un atto preliminare stragiudiziale**” (così, **Corte di Cassazione, sentenza n. 12084 del 10/11/1992**), ha la semplice funzione di “minacciare l'espropriazione forzata” (Corte di Cassazione, sentenza n. 11281 del 16/11/1993), che, infatti, seguirà solo eventualmente e solo per le ipotesi di inadempimento spontaneo del debitore.

Dall'insieme di queste disposizioni si trae la norma secondo la quale è **onere** del creditore dell'amministrazione pubblica, fornito di titolo esecutivo, **notificare** il

precetto, atto non giudiziale, **personalmente all'ufficio fiscale debitore e non** all'Avvocatura dello Stato, come si verificherebbe se si seguisse l'art. 11 R.D. 30 ottobre 1933 n. 1611, che, invece, a causa del suo oggetto – citazione, ricorso, atto di opposizione giudiziale, opposizione ad ingiunzione, atto istitutivo di giudizio innanzi alle giurisdizioni speciali o dinanzi agli arbitri - **non** può fornire alcun materiale testuale alla formazione della normativa astratta.

Inoltre, sempre secondo la citata **sentenza n. 19512/2003**, nella fattispecie, **non** è applicabile l'art. 156 c.p.c., proprio perché si è in presenza di un atto non processuale. In definitiva, **il precetto**, atto non processuale, che sia notificato ad un soggetto **diverso** dal suo destinatario, **non** entra nella sfera di disponibilità di quest'ultimo e, in quanto **non** è da lui conoscibile, è **inefficace**.

Poiché il precetto precede il processo esecutivo, la sua eventuale **inefficacia preclude** gli effetti processuali e fa venir meno gli effetti sostanziali, tra cui l'interruzione della prescrizione.

Per cui, per evitare conseguenze spiacevoli, il contribuente ed il suo avvocato devono stare bene **attenti** a notificare **l'atto di precetto soltanto all'ufficio competente e non all'Avvocatura dello Stato**.

Infine, per tale specifica procedura esecutiva, occorre ricordare che **l'art. 14 del D.L. n. 669 del 31 dicembre 1996**, disposizioni urgenti in materia finanziaria, convertito nella **Legge n. 30 del 28/02/1997**, ha disposto che il creditore **non** può notificare l'atto di precetto né ha diritto di procedere **né** possono essere posti in essere atti esecutivi contro le Amministrazioni dello Stato e gli Enti pubblici non economici **prima di centoventi giorni (120 gg.)** dalla notificazione del titolo esecutivo, termine entro il quale le Amministrazioni e gli Enti **devono** completare le procedure per l'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali e dei lodi arbitrali (con le modifiche legislative apportate dall'art. 44 D.L. n. 269 del 30/09/2003, convertito dalla Legge n. 326 del 24/11/2003).

B) IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA.

Il giudizio di ottemperanza è disciplinato dall'art. 70 D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992.

Il suddetto giudizio, come ho scritto in precedenza, può essere **alternativo o cumulativo** con il processo civile di esecuzione (**così, Corte di Cassazione, sentenza n. 4126 dell'01/03/2004**).

Il giudice di ottemperanza si **sostituisce** all'Amministrazione inadempiente ponendo in essere l'attività che questa avrebbe dovuto compiere per realizzare concretamente gli effetti derivanti dalla sentenza da eseguire; pertanto, la sua attività cade sotto un regime diverso da quello degli atti amministrativi, in quanto costituisce esplicazione dell'esercizio di una funzione giurisdizionale.

Infatti, più volte la giurisprudenza ha affermato che le attività esecutive, sia se effettuate direttamente dalla Commissione sia se demandate ad un membro del collegio giudicante o ad un commissario ad acta, sono pur sempre attività **giurisdizionali**, anche se i relativi effetti giuridici vanno imputati alla sfera della Pubblica Amministrazione.

Per un commento schematico del giudizio di ottemperanza si rinvia alla **seguinte scheda operativa**.

GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA: SCHEDA OPERATIVA

NORMATIVA	D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992
ARTICOLO	70
PRESUPPOSTO	Sentenza della Commissione Tributaria passata in giudicato.
CONDIZIONE DI PROCEDIBILITA'	Il ricorso è proponibile: 1) dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento da parte dell'ufficio del Ministero dell'Economia e delle Finanze o dell'ente locale dell'obbligo posto a carico della sentenza; 2) in mancanza del termine di cui al precedente n. 1), dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto.

RICORSO	<p>La parte che vi ha interesse può chiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza passata in giudicato mediante ricorso da depositare in doppio originale:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) alla segreteria della Commissione Tributaria Provinciale, quando la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata; 2) alla segreteria della Commissione Tributaria Regionale o sua Sezione staccata, in ogni altro caso.
CONTENUTO DEL RICORSO	<p>Il ricorso indirizzato al Presidente della Commissione deve contenere:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione; - la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza; - la produzione in copia della suddetta sentenza; - la produzione dell'originale o copia autentica dell'atto di messa in mora notificato, se necessario.
COMPITI DELLA SEGRETERIA	<p>Uno dei due originali del ricorso è comunicato, a cura della segreteria della Commissione Tributaria, all'ufficio del Ministero dell'Economia e delle Finanze o all'ente locale obbligato a provvedere.</p>
COSTITUZIONE DELL'UFFICIO	<p>Entro venti giorni dalla comunicazione, l'ufficio del Ministero dell'Economia e delle Finanze o l'ente locale può trasmettere le proprie osservazioni alla Commissione Tributaria, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento.</p>
PROCEDURA	<ol style="list-style-type: none"> 1) Il Presidente della Commissione Tributaria assegna il ricorso alla stessa sezione che ha pronunciato la sentenza. 2) Il Presidente della sezione fissa il giorno per la trattazione del ricorso in camera di consiglio non oltre novanta giorni dal deposito del ricorso e ne viene data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima a cura della segreteria. 3) Il collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza, attenendosi soltanto agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione. 4) Tutti i provvedimenti sono immediatamente esecutivi.
NOMINA COMMISSARIO AD ACTA	<p>Il collegio, se lo ritiene opportuno:</p> <ul style="list-style-type: none"> - può delegare un proprio componente; - o nominare un commissario ad acta,

	<p>al quale fissa un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi e determina il compenso a lui spettante, secondo le disposizioni della legge n. 319 dell'08/07/1980 e successive modificazioni ed integrazioni.</p> <p>Tutti i provvedimenti sono immediatamente esecutivi.</p>
<p>COMPITI DEL COMMISSARIO AD ACTA</p>	<p>In tale particolare veste, quale longa manus del giudice, il commissario ad acta deve porre in essere le seguenti operazioni:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) invito all'ufficio fiscale, spedito con raccomandata A.R., a provvedere spontaneamente all'effettivo pagamento entro e non oltre quindici giorni dal ricevimento della raccomandata stesa; 2) decorso infruttuosamente il suddetto termine, deposito specimen di firma alla Banca d'Italia, Tesoreria Provinciale dello Stato. A tal proposito, è bene chiarire che per il rimborso di tutti i versamenti diretti nonchè per le spese di giustizia è competente al pagamento la Banca d'Italia; invece, per i rimborsi dei ruoli, è sempre il competente il Concessionario della riscossione; 3) ritiro del decreto della Commissione Tributaria in cui sono indicati gli importi da rimborsare nonchè il compenso del commissario ad acta, secondo le disposizioni della Legge 8 luglio 1980 n. 319 e successive modificazioni e integrazioni; 4) infine, con il suddetto decreto, sempre presso l'Ufficio fiscale, firma dei relativi ordinativi di pagamento da inviare alla Banca d'Italia. Sugli speciali ordinativi di pagamento in conto sospeso, il Commissario ad acta deve scrivere la suddetta frase "trattasi di pagamenti da imputare al bilancio dello Stato, effettuati in qualità di funzionario delegato". Nel caso di rimborso di cartelle esattoriali, invece, l'ordinativo di pagamento deve essere inviato direttamente (anche in via telematica) al concessionario della riscossione, sempre previa firma dello stesso commissario ad acta; il capitolo di spesa delle spese di giustizia è il 3545; 5) comunicazioni alle parti interessate dei relativi ordinativi di pagamento per riscuotere materialmente le somme; 6) una volta accertato l'effettivo pagamento delle somme, comunicazione alla Commissione Tributaria di tutti i provvedimenti emanati ed

	<p>eseguiti, per dichiarare chiuso il giudizio di ottemperanza;</p> <p>7) da ultimo, sempre su autorizzazione della Commissione, informativa alla Procura della Corte dei Conti per gli eventuali procedimenti contabili per danno erariale.</p>
CHIUSURA DEL PROCEDIMENTO	Il collegio, eseguiti i provvedimenti di competenza e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario ad acta, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza .
RICORSO PER CASSAZIONE	Contro la sentenza della Commissione Tributaria è ammesso soltanto ricorso per Cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento.
NOTE	<p>1) L'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso – ha emanato in proposito la circolare n. 5/E del 04/02/2003.</p> <p>2) In ogni caso, il giudizio di ottemperanza è alternativo a quanto previsto dalle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo.</p>

L'annosa questione inerente l'applicabilità di tale istituto alle decisioni pronunciate dalle **vecchie** Commissioni tributarie di primo e di secondo grado nonché a quelle adottate dalla soppressa (ma tuttora in vita) Commissione Tributaria Centrale è finita in **Cassazione; le Sezioni Unite civili, con la sentenza n. 9340 del 27/06/2002**, hanno, infatti, consolidato l'orientamento, ormai prevalente e fatto proprio anche dalla giurisprudenza degli organi amministrativi (vedi TAR della Lombardia – Sez. I -, con sentenza n. 4058 del 25/05/2001), teso ad estendere l'operatività di cui al più volte citato art. 70 **anche** alle controversie decise in vigenza del DPR n. 636/1972.

Infatti, è stato più volte ribadito che il giudice tributario di ottemperanza offre garanzie non inferiori a quello amministrativo.

La competenza per i giudizi di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle Commissioni tributarie è attribuita dall'art. 70 cit. alla **Commissione Provinciale** esclusivamente nel caso in cui sia passata in giudicato una sentenza da essa pronunciata; il che può verificarsi o per la mancata impugnazione della decisione di primo grado o nelle ipotesi in cui questa sia impugnata ma resti ferma, **senza** essere sostituita da quella di appello, che costituisce giudicato formale e non

sostanziale, quando il giudizio di secondo grado si concluda nel rito con una dichiarazione di inammissibilità, di improcedibilità o di estinzione dell'appello medesimo.

L'unica eccezione, per siffatte sentenze d'appello, riguarda il capo contenente **la condanna alle spese**, che può assumere il valore di giudicato sostanziale e costituire un **titolo esecutivo autonomo**, e va perciò fatto valere in sede di ottemperanza, **esso solo**, dinanzi alla **Commissione Tributaria Regionale**.

In tutti gli **altri casi**, invece, per il giudizio di ottemperanza, la competenza **appartiene** alla **Commissione Tributaria Regionale**, poiché la sentenza emessa in un grado superiore si **sostituisce** a quella emessa in primo grado, **superata** per effetto delle valutazioni operate da altro giudice, esplicitate nella necessaria motivazione (**in tal senso, correttamente, ha stabilito la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 18266 del 10/09/2004**).

Nel giudizio di ottemperanza è possibile chiedere anche gli **interessi anatocistici e la rivalutazione monetaria**, come ho scritto nel precedente capitolo (in tal senso, **Commissione Tributaria Regionale del Lazio – Sez. XIX -, con la sentenza n. 166 del 22/03/2000, e Commissione Tributaria Regionale – Sez. 6 – dell'Abruzzo, con la sentenza n. 40 del 02/04/2001**).

Inoltre, **la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 4126 del 01/03/2004**, ha ribadito i seguenti principi:

- il ricorso per ottemperanza è ammissibile ogniqualvolta debba farsi valere **l'inerzia** della Pubblica Amministrazione rispetto al giudicato ovvero la **difformità specifica** dell'atto posto in essere dall'Amministrazione rispetto all'obbligo processuale di attenersi all'accertamento contenuto nella sentenza da eseguire (Consiglio di Stato 992/98); e ciò indipendentemente dall'attivazione di altra eventuale procedura esecutiva;
- infatti, il giudizio di ottemperanza, in quanto rivolto a rendere **effettivo**, mediante idonei provvedimenti, **l'ordine** di esecuzione contenuto nella sentenza passata in giudicato, di cui costituisce un'integrazione ed un

compimento (**Circolare Ministeriale n. 98/E del 23/04/1996**), deve ritenersi **complementare** (**Cassazione, a Sezioni Unite, sentenza n. 1593/94**) all'eventuale procedimento esecutivo, **senza** che possa ipotizzarsi una **anteticità** pregiudiziale dell'esecuzione forzata rispetto al giudizio di ottemperanza;

- il giudizio di ottemperanza mira a garantire un'azione amministrativa **conforme** ad una decisione **vincolante**, soprattutto allorché questa **non** contenga un precetto dotato dei caratteri di puntualità e precisione propri del titolo esecutivo (Consiglio di Stato, 535/90; 650/91; 711/91), come accade nel caso di sentenze aventi ad oggetto un **facere**, ovvero di disposizioni relative ad adempimenti prodromici ad un pagamento;
- infatti, proprio il comportamento dell'ufficio fiscale **inerte, esclusivo, o peggio contrario** al giudicato, costituisce condizione dell'azione di ottemperanza al giudicato (Consiglio di Stato, 652/84; 779/95; 328/96);
- in definitiva, il giudizio di ottemperanza **si differenzia** ulteriormente rispetto al concorrente **giudizio esecutivo civile**, in quanto il suo scopo **non** è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nel giudicato ma piuttosto quello di rendere **effettivo** quel comando, anche e specialmente se **privo** dei caratteri di puntualità e precisione, tipici del titolo esecutivo;
- ed è proprio la natura "sui generis" di tale giudizio di ottemperanza, caratterizzato da **un misto di poteri cognitori ed esecutivi**, nel quale il giudice dell'ottemperanza **deve**, prioritariamente, verificare il dispositivo della sentenza, rimasta inapplicata, per **individuare gli obblighi** ivi previsti, **valutare**, quindi, la portata di tale dispositivo in una con la motivazione, per poi svolgere la tipica attività di **merito** dell'ottemperanza, che è quella dell'**adozione di provvedimenti in luogo dell'Amministrazione finanziaria inadempiente**, che richiede una particolare attività del giudice, rivolta ad individuare il complessivo oggetto dell'ottemperanza per il **ripristino** dell'integrità della posizione del ricorrente, per poter realizzare **non**

un'espropriazione di beni propria dell'esecuzione ordinaria, ma la **sostituzione** coattiva dell'attività amministrativa che l'ufficio avrebbe dovuto svolgere e non ha svolto o ha svolto in maniera difforme dal giudicato.

Alla luce, pertanto, dei suddetti chiari, precisi ed importanti **principi** codificati dalla citata sentenza **n. 4126 dell'01/03/2004 della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria**, è da **criticare** nettamente la sentenza n. 80/34 del 2003 della Commissione Tributaria Provinciale di **Milano** Sez. XXXIV, secondo la quale il giudizio di ottemperanza non può essere attivato nel caso in cui la sentenza di cui si chiede l'adempimento abbia soltanto "accertato" il credito del ricorrente nei confronti del fisco e **non** anche "condannato" l'ufficio fiscale al rimborso del credito (articolo de Il Sole 24-Ore del 31/10/2003, pag. 25).

Giustamente, il prof. **Glendi** critica la suddetta, assurda sentenza (articolo pubblicato in il Sole 24-Ore del 20/11/2003), chiarendo che, nel processo tributario, **non** esiste "una vera e propria azione di condanna al rimborso di somme indebitamente pagate, tant'è che il contribuente **non** può rivolgersi direttamente al giudice tributario per chiedere la condanna al rimborso di tali somme, ma deve **necessariamente** impugnare l'atto che inibisce il rimborso, sia esso un atto **tipico** (avviso di accertamento, avviso di liquidazione, iscrizione a ruolo o che altro) ovvero, in mancanza di esso, un provvedimento di diniego, espresso o tacito, di rimborso. La pronuncia di condanna è, dunque, una sorta di statuizione **complementare** della pronuncia di annullamento, che la rafforza sul versante del conseguimento di quanto dovuto al contribuente a seguito dell'annullamento dell'atto stesso impugnato.

In tale contesto **non** vi è, dunque, spazio per una domanda volta soltanto alla dichiarazione di un credito e per una sentenza meramente dichiarativa del credito stesso.

Altrettanto chiaro che il giudice, se accoglie tale domanda, **comunque** annulla il diniego di rimborso e apre le porte alla realizzazione coattiva del credito

attraverso una statuizione di **condanna, ancorché non espressamente esplicitata**” (in tal senso, **Prof. Glendi**, articolo sopracitato).

Però, incorre in “error in procedendo”, violando così il succitato art. 70, il giudice dell’ottemperanza che estenda il rimborso, che il giudicato aveva invece riconosciuto per **una sola annualità** (1995), anche alle annualità precedenti (1993 e 1994), nell’assunto che il giudice di merito avesse solo dimenticato di anteporre un “anche” all’espressione utilizzata nella sentenza per riconoscere il diritto al rimborso “per l’annualità 1995”.

Nel far ciò, il giudice dell’ottemperanza non solo **non si è attenuto agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza**, ma neppure ha tenuto conto della relativa motivazione, astenendosi dall’effettuare indagini in ordine alla reale portata del dictum ed omettendo di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento (**in tal senso, Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 22188 del 24/11/2004**).

Inoltre, **la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 358 del 14/01/2004, ha previsto il giudizio di ottemperanza anche nell’ipotesi di giudicato parziale, pur mancando la relativa certificazione della cancelleria o della segreteria.**

Infine, **nel campo amministrativo**, si fa presente che:

- l’Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso -, per i giudizi di ottemperanza nel processo tributario, ha emanato **la circolare n. 5/E del 04 febbraio 2003 (vedi articolo di Tonino Morina in Il Sole 24-Ore del 05/02/2003, pag. 24)**;
- sia le Agenzie delle Entrate che i commissari ad acta, per accelerare le procedure di rimborso, possono utilizzare la particolare procedura del **conto sospeso, di cui all’art. 14, comma 2, del D.L. 669/96, convertito nella legge n. 30/97**, come più volte ribadito anche dalla Banca d’Italia.

Infatti, lo speciale ordine in conto sospeso deve essere utilizzato solo nella comprovata impossibilità di eseguire le procedure ordinarie di pagamento a causa di carenza di disponibilità finanziarie.

CAPITOLO SESTO

RIMBORSO DELLA TASSA SULLE SOCIETA'

A) In tema di rimborso della tassa di concessione governativa per l'iscrizione annuale delle società di capitali nel registro delle imprese (**c.d. tassa sulle società**), a seguito delle modifiche legislative introdotte dall'art. 3, commi 18 e 19, del D.L. n. 853 del 1984, convertito con modifiche nella Legge n. 17 del 1985, per quanto, in particolare, riguarda il rispetto del termine **decadenziale di tre anni** (art. 13 DPR n. 641 del 26/10/1972), **la Corte di Cassazione** finalmente, dopo un iniziale **contrasto** giurisprudenziale (in particolare, Cass., Sez. I, sent. n. 11973 del 25/10/1999 e Cass., Sez. I, sentenza n. 12025 del 26/10/1999), non solo ha **composto** il suddetto contrasto (**Cass., Sez. Trib., con le due sentenze n. 11362 del 04/09/2001 e n. 11463 del 06/09/2001**) ma, ultimamente, ha confermato i seguenti principi.

- 1) La giurisprudenza della Corte di Cassazione, secondo la quale “poiché gli atti impeditivi della decadenza vengono in considerazione per le conseguenze che determinano a carico del diritto che deve essere esercitato, per legge o per contratto, entro un dato **termine**, il verificarsi di tale effetto **non** può essere subordinato alla **ricezione** di tali atti da parte del destinatario....., essendo la qualifica di atti recettivi correlata ad esigenze di tutela del destinatario **non** sussistenti in caso di decadenza”, trova applicazione (Cass. 11625/99) **anche** in relazione alla richiesta di rimborso della tassa di concessione governativa delle società.

Stabilito, dunque, che la tempestività dell'istanza di rimborso in argomento va riportata **alla data di presentazione** dell'istanza per la spedizione ai servizi postali entro il termine di cui al succitato art. 13 DPR n. 641/72 (Cass. 11973/99; 1691/2000), nessun effetto **preclusivo** può ulteriormente derivare dalla data di **ricezione**, da parte

dell'Amministrazione finanziaria, della raccomandata contenente l'istanza di rimborso.

Il suddetto principio è stato ribadito **dalla Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 10476 del 03/07/2003.**

- 2) In un'altra occasione, anche se per la verità in modo non molto chiaro (**Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 7987 del 21/05/2003**), gli stessi giudici di legittimità hanno chiarito che la domanda di rimborso in questione è soggetta alla decadenza **triennale** dal giorno del pagamento, prevista dal più volte citato art. 13 DPR n. 641/72, e rientra nel novero degli atti ricettivi, che producono effetti dal momento in cui pervengono al destinatario, ma, ai fini della **verifica della tempestività** della predetta domanda, **deve** aversi riguardo soltanto alla data della sua **spedizione**, semprechè, **in caso di specifica contestazione**, l'istante dimostri **la ricezione** della richiesta di rimborso da parte del destinatario mediante la produzione dell'avviso di ricevimento ovvero, quando l'invio della richiesta sia avvenuto mediante spedizione di semplice plico raccomandato senza avviso di ritorno, dell'**attestazione** di avvenuta consegna del plico stesso rilasciata dall'ufficio postale.

B) L'Amministrazione finanziaria, in tema di rimborso della tassa sulle società, ha emanato le seguenti **istruzioni** agli uffici fiscali:

- **circolare n. 32/E del 1999;**
- **circolare n. 106/E del 1999;**
- **circolare n. 192/E del 1999;**
- **circolare n. 215/E del 1999;**
- **risoluzione n. 51/E del 07/12/2004 dell'Agenzia delle Entrate.**

In particolare, con quest'ultima risoluzione, **cambia la procedura di rimborso.**

In luogo della vecchia procedura, le istanze residue dovranno essere lavorate tramite la **base dati unica nazionale**, denominata **LINEA 7** “Rimborsi imposte dirette e concessioni governative disposti dall’ufficio del collegamento “riforma della riscossione”, usando il **codice 14**, specificamente attivato per le istanze di rimborso da erogare a società vigenti.

Le istanze riguardano, in particolare, il rimborso delle tasse versate nel periodo **1985-1992** (vedi Guida Normativa de Il Sole 24-Ore n. 228 del 20/12/2004 a pagg. 13 e 14).

CAPITOLO SETTIMO

RISARCIMENTO DEI DANNI

A) Il contribuente, anche dopo aver esaurito la procedura tributaria per ottenere il rimborso della maggiore imposta pagata oltre gli accessori, come esposto nei precedenti capitoli, può iniziare dinanzi **al giudice ordinario** (non le Commissioni Tributarie) un separato e distinto giudizio per chiedere il **risarcimento dei danni** (materiali e morali), ai sensi e per gli effetti **dell'art. 2043 c.c.**

A tal proposito, occorre ricordare l'interessante sentenza **della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, del 26 marzo – 22 luglio 1999 n. 500**, che ha dedotto l'**irrilevanza**, ai fini del risarcimento del danno subito, della posizione giuridica (**se di diritto soggettivo o di interesse legittimo**) rivestita dal privato che quel danno abbia patito in dipendenza della condotta della Pubblica Amministrazione.

La condanna al risarcimento dei danni non potrà, però, avvenire sulla base del mero dato obiettivo dell'illegittimità dell'azione amministrativa, ma **il giudice ordinario** dovrà svolgere una più penetrante indagine, **non** limitata al solo accertamento del provvedimento (positivo o negativo, come nel caso del tardivo rimborso) in relazione alla normativa ad esso applicabile, bensì **estesa anche** alla valutazione **della colpa non del funzionario agente** (da riferire ai parametri della negligenza o imperizia) **ma della Pubblica Amministrazione**, intesa come **apparato**, che sarà configurabile nel caso in cui l'adozione e l'esecuzione dell'atto **illegittimo** (o la eventuale **omissione** illegittima) sia avvenuta in **violazione** delle regole di **imparzialità, di correttezza e di buona amministrazione** alle quali l'esercizio della funzione amministrativa **deve** ispirarsi e che il giudice ordinario **deve** valutare, in quanto si pongono come limiti esterni alla discrezionalità.

A tal proposito, occorre ricordare che **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'importante sentenza n. 722 del 15/10/1999**, ha stabilito, **in materia tributaria**, i seguenti, condivisibili **principi**.

1) L'attuale art. 2 D.Lgs. n. 546/92 contiene una formulazione più ampia rispetto al DPR n. 636/72, avendo **ampliato** la giurisdizione esclusiva del giudice tributario **anche** per le controversie concernenti le sovrimposte e le imposte addizionali, nonché le sanzioni amministrative e gli altri **accessori** (art. 2, comma secondo, cit.).

Tuttavia, la sola previsione degli “**altri accessori**” **non** è di per sé sufficiente a radicare la giurisdizione esclusiva del **giudice tributario** anche alle controversie sul risarcimento del danno per comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria.

Infatti, per “**accessori**” devono intendersi **esclusivamente** gli aggi dovuti all'esattore, le spese di notifica, gli interessi moratori ed al limite il maggior danno da svalutazione monetaria ex art. 1224, comma secondo, c.c., come già esposto nei precedenti capitoli.

In definitiva, per quanto riguarda il risarcimento dei danni ex art. 2043 c.c. è competente **soltanto il giudice ordinario e mai la Commissione tributaria**, tranne che la controversia non possa sussumersi in una delle fattispecie tipizzate attributive della giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie.

2) L'attività della Pubblica Amministrazione, **anche nel campo tributario**, deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge ma anche dalla norma primaria del “NEMINEM LAEDERE”, per cui è consentito **al giudice tributario**, al quale è pur sempre **vietato** stabilire se il potere discrezionale sia stato o meno opportunamente esercitato, **accertare** se vi sia stato da parte del fisco un comportamento **colposo** tale che, in violazione della suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo; infatti, stante i principi di **legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall'art. 97 della Costituzione**, la Pubblica Amministrazione è tenuta a subire le conseguenze stabilite dal più volte citato art. 2043 c.c., atteso che tali principi si pongono come limiti esterni alla sua attività discrezionale, ancorché il sindacato di questa rimanga precluso al giudice ordinario (in tal senso, **anche la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, sentenza n. 5477 del 18/05/1995**).

I suddetti principi, inoltre, sono stati ribaditi dalla Corte di Cassazione:

- **Sezione Terza Civile, con la sentenza n. 1191 del 27/01/2003, secondo la quale il contribuente ha diritto al risarcimento dei danni (comprese le spese legali per difendersi in giudizio) cagionatigli dall'illegitimo comportamento dell'Amministrazione finanziaria, che, nella fattispecie, aveva iscritto a ruolo una imposta non dovuta.**

Pertanto, individuata correttamente dal giudice ordinario di merito **la colpa** della Pubblica Amministrazione, per avere la stessa violato non solo le regole **di imparzialità, correttezza e buona amministrazione**, significativamente richiamate anche dalla recente **Legge n. 212 del 27 luglio 2000 (c.d. Statuto del contribuente)**, ma anche **l'obbligo di osservare le sentenze di altri giudici (penale o tributario)**, è del tutto evidente la violazione della norma di cui all'art. 2043 c.c.;

- **Sezione Terza Civile, con la sentenza n. 3523 dell'08/03/2003, nel senso che l'azione di risarcimento del danno è proponibile anche prima dell'esecuzione esattoriale**, a seguito della notificazione dell'avviso di mora, il quale è un atto che, ai sensi dell'art. 46 n. 602/73 (nel testo anteriore alle modifiche di cui al D.Lgs. n. 46 del 1999), precede l'inizio dell'espropriazione forzata.

In definitiva, quindi, alla luce di tutti i suesposti principi, ormai consolidatisi nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, il contribuente può adire il giudice ordinario per il risarcimento dei danni causati dal mancato o tardivo rimborso dei crediti d'imposta, oltre gli accessori, qualora dimostri che tali colpose inadempienze amministrative hanno causato danni morali (anche di natura psicologica o di immagine per aver fatto ricorso al credito bancario) o materiali (quali, per esempio, il fallimento o la chiusura di un'azienda).

B) Inoltre, ai fini di una responsabilità **per danno contabile** a carico del responsabile del procedimento, va ricordato il tenore dell'art. 2-septies, primo comma, D.L. n. 564 del 30 settembre 1994, come aggiunto in sede di conversione con la **Legge n. 656 del 30/11/1994, secondo cui: "Nell'attività di interpretazione delle disposizioni tributarie e, comunque, nell'applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 2-bis,**

2-quater (in tema di autotutela) e **2-sexties**, **i dipendenti dell'Amministrazione finanziaria che svolgono le relative funzioni rispondono patrimonialmente solo in caso di danno cagionato per dolo o colpa grave**".

C) Inoltre, il contribuente, se si accorge che il fisco porta **avanti inutilmente una causa tributaria** per ritardare colpevolmente il rimborso del credito d'imposta, può sempre chiedere al giudice (sia tributario che ordinario) l'applicazione **dell'art. 96, primo comma, c.p.c., cioè il risarcimento del danno per lite temeraria**.

Infatti, in base al succitato articolo: "Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio **con mala fede o colpa grave**, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, **oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche di ufficio, nella sentenza**".

Questa norma è applicabile anche **nelle controversie tributarie, come stabilito dalla:**

- **Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, con la sentenza n. 1082 del 05/02/1997;**
- **Commissione Tributaria Provinciale di Milano – Sezione XXXVI -, con la sentenza n. 31/36/03 del 13/03/2003.**

Anche l'Amministrazione finanziaria si è preoccupata del problema, tanto è vero che **la Direzione Regionale delle Entrate per il Lazio ha emanato in proposito la circolare n. 2/2000 del 19/06/2000 (in Corriere Tributario Ipsoa n. 1/2001, pagg. 43-46).**

D) Infine, **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 2091 del 14/02/2002, ha previsto anche nel processo tributario l'azione di arricchimento senza causa, ai sensi dell'art. 2041 c.c..**

Infatti, se l'accertamento dei presupposti del rapporto tributario, dal quale si assume derivato tale arricchimento, costituisce l'oggetto principale della

domanda e non un mero antecedente suscettibile di accertamento incidentale, la causa rientra fra quelle devolute alla cognizione delle Commissioni tributarie.

Il principio sopra esposto è importante ma resta da capire come possa essere introdotta tale domanda, dato che avanti le Commissioni tributarie, notoriamente, l'azione è introdotta dall'impugnazione di un atto dell'Amministrazione finanziaria, espresso o tacito che sia, ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92.

CAPITOLO OTTAVO

EQUA RIPARAZIONE PER LA LUNGAGGINE DEL PROCESSO TRIBUTARIO

Il diritto all'equo indennizzo concesso dalla Legge n. 89 del 24/03/2001 e successive modifiche ed integrazioni (c.d. Legge Pinto), emanata in attuazione dell'art. 6, 11 CEDU (Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo) è "conformato" dalla interpretazione ed applicazione di tale diritto da parte della Corte di Strasburgo, cioè deve essere "tal quale", e poiché la Corte di Strasburgo non riconosce, in via generale, il diritto alla ragionevole durata delle liti tributarie, neppure il giudice italiano può farlo.

Così, la Corte di Cassazione, Sezione Prima, con le sentenze n. 11350 del 17/06/2004 e n. 17139 del 27/08/2004, in linea generale, nella materia tributaria, ha escluso l'applicabilità della succitata Legge Pinto, ad eccezione:

- del giudizio di ottemperanza ad un giudicato del giudice tributario, ai sensi dell'art. 70 D.Lgs. n. 546 cit.;
- del giudizio vertente sull'individuazione del soggetto di un credito d'imposta, non contestato nella sua esistenza (Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 18508/03).

Purtroppo, però, al di fuori delle due condizioni tassativamente previste dalla Corte di Cassazione, la Legge Pinto non è applicabile nel giudizio tributario classico di rimborso, dove il contribuente deve chiedere al fisco la restituzione delle maggiori imposte pagate e non è in discussione l'individuazione del soggetto.

Non rimane, quindi, che prenderne atto, sia pure con il sospetto che tali decisioni a danno dei contribuenti siano state ispirate, o quantomeno agevolate, dal timore di non aprire un'ennesima falla nel precario equilibrio del bilancio statale.

Tale interpretazione, però, è **in netto contrasto con il novellato art. 111, comma secondo, secondo periodo, della Costituzione, secondo il quale, per il processo: “La legge ne assicura la ragionevole durata”**.

Dunque, se la ragionevole durata del processo, **di qualunque processo**, è un diritto riconosciuto dai principi fondamentali della Costituzione nonché dai fondamentali diritti processuali garantiti alle parti nel processo (artt. 24, 25 e 111, comma secondo, della Costituzione), tale diritto **deve** essere necessariamente riconosciuto a tutto il processo tributario, senza alcuna eccezione o limitazione.

In tal senso, in attesa di una necessaria ed urgente modifica legislativa, è necessario sollevare la questione di incostituzionalità di siffatta restrittiva interpretazione della Legge Pinto, con la speranza che i giudici abbiano il **coraggio** di cercare la sintonia non solo con la convenzione CEDU ma, soprattutto, **con la Costituzione Italiana**.

CAPITOLO NONO

PROPOSTE DI MODIFICHE

Al termine di questo lavoro, mi permetto, modestamente, di suggerire al Legislatore e all'Amministrazione finanziaria alcune soluzioni tecniche per consentire al cittadino-contribuente di essere rimborsato nel più breve tempo possibile, partendo dal principio codificato **nell'art. 10, comma primo, dello Statuto del contribuente, in base al quale: "I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"**.

Infatti, ultimamente, **la Corte di Cassazione, con l'importante sentenza n. 7080 del 14/04/2004, ha chiarito che lo Statuto dei Diritti del Contribuente ha uno status di legge di rango superiore.**

Un primo, significativo passo è, indubbiamente, **l'art. 11 del D.L. n. 282 del 29/11/2004, convertito in Legge il 21/12/2004**, in base al quale: "Al fine di procedere all'immediato potenziamento delle attività di contrasto all'evasione, **nonché di quelle destinate all'erogazione dei rimborsi**, l'Agenzia delle Entrate provvede all'aggiornamento ed alla reingegnerizzazione dei propri processi produttivi e alla realizzazione di un programma straordinario di formazione del personale.

Agli oneri derivanti dal comma 1, ammontanti **per il 2004 a 40 milioni di euro**, si provvede a valere sulle maggiori entrate derivanti dal presente decreto".

Ciò è importante ma non sufficiente.

Ai fini legislativi, intanto, è necessario **riallineare** le percentuali degli interessi a debito ed a credito del fisco, nel senso che deve essere prevista **un'unica percentuale di interessi e correggere, quindi, l'assurda ed incostituzionale anomalia di oggi, che vede il contribuente pagare a rate l'interesse annuo del 6% e ricevere, invece, l'interesse annuo del 2,75%, peraltro togliendo due semestri, come ho scritto nei precedenti capitoli.**

Inoltre, sempre a livello legislativo bisognerebbe, per i rimborsi di tutti i crediti d'imposta, anche e soprattutto di quelli “**di annata**”, poter utilizzare sempre l'istituto della **compensazione**, come peraltro stabilito, in linea generale, **dall'art. 8, comma primo, dello Statuto del Contribuente**.

Oltretutto, è necessario che il legislatore preveda un'unica ed organica disciplina legislativa dei rimborsi di imposta, perché oggi tale disciplina manca in quanto nelle varie leggi tributarie sono disseminate norme che regolano aspetti parziali e momenti diversi della vicenda del rimborso.

Infine, mi permetto di suggerire l'istituzione di un “**tavolo di concertazione**” tra Amministrazione finanziaria e rappresentanti professionali dei contribuenti per **concordare un piano di rientro sollecito dei rimborsi “di annata”, nel senso che il fisco potrebbe impegnarsi a rimborsare le somme entro pochissimi mesi (al massimo tre), consentendo anche compensazioni, ed i contribuenti potrebbero, di converso, rinunciare ad una parte degli interessi e degli altri accessori, impegnandosi a non adire le vie legali, sempre che, logicamente, siano scrupolosamente rispettati i tempi dei rimborsi concordati.**

In sostanza, sarebbe una specie di “condono al contrario”, cioè a favore del fisco, che, in questo modo, eliminerebbe in breve tempo tutto l'arretrato e, contemporaneamente, risparmierebbe rilevanti somme a titolo di accessori.

L'augurio, infine, è che nei prossimi anni non si verificino più situazioni del genere, perché il cittadino-contribuente merita sempre **rispetto e comprensione** quando gli devono essere riconosciuti i suoi legittimi diritti.

Lecce, 10 gennaio 2005

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

INDICE

PREMESSA	pag.	2
CAPITOLO PRIMO		
- Prescrizione e decadenza	pag.	6
CAPITOLO SECONDO		
- Decreto Ingiuntivo	pag.	14
CAPITOLO TERZO		
- Silenzio – rifiuto	pag.	18
CAPITOLO QUARTO		
- Le richieste del contribuente		
A) Gli interessi moratori	pag.	36
B) L’anatocismo	pag.	40
C) Il maggior danno per svalutazione monetaria	pag.	42
D) Le richieste da fare anche nel giudizio di ottemperanza	pag.	45
E) L’ordinativo di pagamento	pag.	46
F) Le spese del giudizio	pag.	50

CAPITOLO QUINTO

- L'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali

A) Il processo civile pag. 52

B) Il giudizio di ottemperanza pag. 53

CAPITOLO SESTO

- Rimborso della tassa sulle società pag. 63

CAPITOLO SETTIMO

- Risarcimento dei danni pag. 66

CAPITOLO OTTAVO

**- Equa riparazione per la lungaggine del
processo tributario** pag. 71

CAPITOLO NONO

- Proposte di modifiche pag. 73

INDICE pag. 75