

Guida del contribuente parte terza/ Come ottenere subito i rimborsi fiscali.

# Ancora sul silenzio - rifiuto

DI MAURIZIO VILLANI

Una volta chiesto il rimborso, il contribuente può proporre ricorso alla competente Commissione tributaria 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, entro dieci anni. In tema di processo tributario, 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.

In ogni caso, la domanda di restituzione, in mancanza di specifiche disposizioni normative, non può essere presentata dopo il termine decadenza di due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. In questo particolare tipo di contenzioso, la giurisprudenza ha fissato i seguenti principi. 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 si consoliderà alla data di scadenza dei normali termini previsti per l'accertamento stesso. 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.

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 cartel-

le esattoriali) rende questi ultimi irrettrattabili 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.

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 ogni caso, nella ripetizione di indebito, opera sempre il normale principio dell'onere della prova a carico del creditore, il quale è tenuto a dimostrare sia l'avvenuto pagamento sia la mancanza di una causa che lo giustifichi; 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. 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.

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:

in caso di rigetto (totale o parziale), è necessario proporre tempestivo ricorso alla competente Commissione tributaria; infatti, qualora l'Amministrazione finanziaria accogla 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 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 rieitativo 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 decadenza 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. 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,



Maurizio Villani

con il silenzio, di non voler rimuovere l'atto impositivo asseritamente 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.

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. (3 - continua)

\*Avvocato tributarista di Lecce

www.studiotributariovillani.it  
avvocato@studiotributariovillani.it