

Guida del contribuente / Come ottenere subito rimborsi fiscali

# Tra prescrizione e decadenza

DI MAURIZIO VILLANI \*

**C**omincia da questa settimana la pubblicazione della guida del contribuente con i consigli per ottenere nel più breve tempo possibile i rimborsi fiscali. In questo numero oltre ad un'utile premessa tutto su prescrizione e decadenza del diritto alla restituzione delle somme versate.

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 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

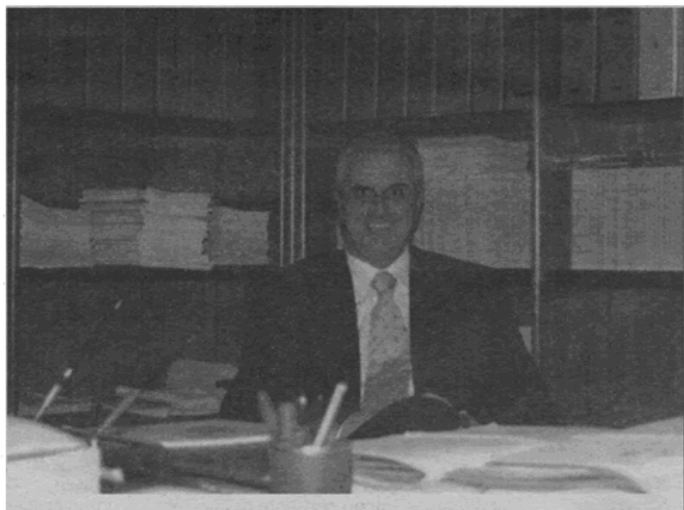
(per esempio, "Mi manda Rai tre" andata in onda il 02/10/2000

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 "autotributori".

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



Maurizio Villani

stampato 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 o 772257 e-mail: cop.rimborsi@agenziaentrate.it. numero verde: 085/5771

## 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 versa-

mento 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 decadenza 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 decadenza 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-rifuto (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 pre-

cisare 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 condivisibi-

le, **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 dispo-

### Ai fini fiscali la normativa prevede tassativamente i termini di decadenza per il rimborso

sto 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: 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'01/07/04**); 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, sicché **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**); 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**); 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: quale debba intendersi la data della decorrenza del termine della prescrizione in materia di rimborsi delle imposte dirette e dell'iva; se il termine medesimo possa essere validamente interrotto; 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: 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 pre-

sentazione 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; 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 validità efficace interruptiva (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); 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 antinamica 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.

[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it)  
avvocato@studiotributariovillani.it

\*Avvocato tributarista di Lecce  
(1-continua)