

Decadenza dai poteri d'accertamento e incontestabilità di crediti d'imposta inseriti in dichiarazione

di Domenico Ardolino, Giuseppe Gargiulo, Raffaello Lupi

Un risvolto importante della tassazione analitico aziendale, e della relativa autodeterminazione delle imposte, riguarda la definitività dei crediti esposti in dichiarazione, e quindi il diritto al loro rimborso, senza alcuna possibilità di eccezioni da parte del Fisco, una volta spirato il termine per l'accertamento. Allo stato attuale della legislazione, che non distingue tra accertamento di maggiori imposte rispetto a quelle dichiarate e disconoscimento dei crediti, la soluzione sembra essere questa. Vanno solo segnalate le difficoltà operative, per l'Amministrazione, di una gestione seriale di centinaia di migliaia di posizioni creditorie, spesso di piccolo importo, destinate a consolidarsi con lo spirare del termine per l'accertamento.

■ Le eccedenze chieste a rimborso in dichiarazione: onere della prova e decorrenza del diritto di restituzione

Domenico Ardolino

Continuo un dialogo tra Liotta, Covino e Lupi (1) originato dalla sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione 7 febbraio 2007, n. 2687 (2), sulla decorrenza della prescrizione del diritto di restituzione per le eccedenze di imposta chieste a rimborso in dichiarazione; in particolare gli Autori si sono interrogati sul problema dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria in fase di rimborso, qualora quest'ultimo avvenga successivamente allo spirare dei termini di accertamento *ex art.* 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, chiedendosi se esista un potere di verifica «fuori termine».

In queste pagine cerco di chiarire la mia opinione sull'onere della prova, sia nella fase procedimentale, sia in quella giudiziale, e ne approfitto per tentare di contestualizzare la decisione presa dalle Sezioni Unite sulla questione della decorrenza del diritto di rimborso, che non mi sembra perfettamente compatibile con le norme attualmente in vigore.

Le eccedenze chieste a rimborso in dichiarazione: l'onere della prova che incombe sul contribuente

Ritengo utile partire proprio da queste ultime;

l'Amministrazione finanziaria entro un anno dalla presentazione della dichiarazione dei redditi procede a liquidare le imposte e i rimborsi esposti dal contribuente. Perciò, ai sensi dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, effettuati solo i controlli automatizzati in ordine alla eventuale presenza di errori materiali, abbinamento agli importi versati con la riscossione anticipata e simili, l'Amministrazione finanziaria deve erogare il rimborso senza che il contribuente sia tenuto ad un benché minimo onere probatorio a supporto della sua richiesta; negli anni successivi può poi verificare la corrispondenza tra quanto dichiarato e pagato e la

Domenico Ardolino - Dottore di ricerca in Istituzioni e politiche ambientali, finanziarie e tributarie presso l'Università degli Studi di Napoli Federico II e Avvocato in Napoli

(1) R. Liotta, E. Covino, R. Lupi, «La verifica sul diritto al rimborso dei crediti "da dichiarazione" è effettuabile anche dopo la scadenza dei termini per l'accertamento?», in *Dialoghi dir. trib.* n. 6/2007, pagg. 843-849.

(2) In *Corr. Trib.* n. 14/2007, pag. 1131, con commento di M. Basilavecchia e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 5/2007, pag. 408, con commento di P. Muccari, «Le Sezioni Unite risolvono il contrasto sulla decorrenza del termine di prescrizione per i rimborsi d'imposta».

reale capacità economica, attraverso gli atti tipici di controllo, rettifica ed accertamento consentiti dall'ordinamento, ed eventualmente recuperare l'importo illegittimamente evidenziato a credito (3).

Quella che, ragionando nell'ottica civilistica, potrebbe sembrare un'inversione dell'onere della prova (saremmo in presenza di una specie di rimborso a prima richiesta e senza eccezioni), è invece una naturale conseguenza di un sistema basato sull'auto-liquidazione e sulla riscossione anticipata. Infatti, l'attuazione del prelievo con lo spostamento (almeno parzialmente) dei versamenti in fase anticipata rispetto alla determinazione dell'imponibile può fisiologicamente determinare il pagamento di somme maggiori di quelle dovute.

Senza voler minimamente addentrarmi nelle diatribe tra le varie teorie sull'obbligazione tributaria (costitutive e dichiarative), la dichiarazione dei redditi, se da una parte è titolo per procedere alla riscossione delle imposte ivi indicate (ancorché, per assurdo, non dovute), così deve essere anche fonte dell'obbligo di rimborso delle eccedenze dichiarate.

Si pensi al caso limite, ma non infrequente, del contribuente che abbia erroneamente esposto in dichiarazione un reddito maggiore di quello effettivo o un minore onere deducibile/detraibile: fino a quando (e, soprattutto, se entro i termini decadenziali previsti) egli non ponga in essere una successiva attività tipizzata (dalla dichiarazione sostitutiva o rettificativa, all'istanza di rimborso, all'impugnazione della cartella di pagamento per omesso versamento, ecc.) (4), l'Amministrazione finanziaria ha il diritto a riscuotere o trattenere, se già incassata, l'imposta indebita e certamente non è consentita una residuale azione di indebito arricchimento da parte del contribuente che abbia omesso di avviare tempestivamente uno dei procedimenti previsti (5).

Ciò perché dalla natura pubblicistica dell'obbligo di contribuzione scaturisce che le obbligazioni di pagamento possono essere determinate e modificate nell'*an* e nel *quantum* solo attraverso atti tipici, previsti all'interno di procedimenti amministrativi, o scaturenti da parentesi giudiziali; compito del legislatore è quello di premurarsi che al

contribuente ed all'Amministrazione siano attri-

(3) Non si può affrontare la questione dei rimborsi e dei crediti di imposta senza confrontarsi con i diversi modelli teorici di attuazione del prelievo, ma una rassegna delle diverse ricostruzioni dell'obbligazione tributaria mal si concilierebbe con le finalità di questi dialoghi; perciò premetto di preferire l'orientamento che ricollega al verificarsi del presupposto di imposta la nascita di una situazione soggettiva doverosa, non immediatamente riconducibile all'obbligazione tributaria, e che distingue nettamente tra la fase dell'accertamento (finalizzata unicamente all'individuazione della capacità contributiva, cioè delle dimensioni qualitative e quantitative del presupposto di imposta) e quella della riscossione (frantumata in una serie di obbligazioni di pagamento, giustificate dal presupposto di imposta, ma collegate dalla legge ad atti o fatti anche in posizione anticipata o successiva al verificarsi dello stesso presupposto) e rimando, per una chiara e completa esposizione di tutte le posizioni, ad A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 241 ss.

(4) La correlazione tra i vari strumenti elencati è affrontata da L. Barbone, D. Stevanato, R. Baggio, R. Lupi, «Ritrazionamento della dichiarazione tributaria: ipotesi ricostruttive», in *Dialoghi dir. trib.* n. 6/2005, pag. 845, da cui emerge soprattutto la problematicità dell'ultima ipotesi proposta, cioè l'emendabilità dell'errore in dichiarazione attraverso l'impugnazione dell'iscrizione a ruolo.

(5) Autorevoli Autori nel passato avevano sostenuto, con diverse sfumature, l'ammissibilità di un'azione di indebito in grado di superare preclusioni e decadenze e soggetta solo alla prescrizione ordinaria (cfr. F. Tesaro, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975 ed E. De Mita, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1973, *passim*); la tesi diventò incompatibile con la normativa in materia di procedimento e contenzioso a seguito della mini-riforma attuata con D.P.R. n. 937/1981 (si vedano, F. Tesaro, «Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario», in *Boll. trib.*, 1982, pagg. 101-103; E. De Mita, «Forme di iscrizione e ripetizione di indebito», in *Corr. Trib.* n. 36/1984, pag. 1619) e tramontò definitivamente con la sentenza Cass., SS.UU., 9 giugno 1989, n. 2786 (in *Corr. Trib.* n. 27/1989, pag. 1831 e in *Banca Dati BIG*, IPSOA) che chiari l'onnicomprendività del procedimento di rimborso ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 (cfr. G. Tabet, voce «Rimborso di tributi», in *Enc. giur.*, XXVII), così superando l'orientamento dottrinale che, muovendo dalla diversa formulazione degli artt. 37 e 38 del D.P.R. n. 602/1973, aveva ritenuto applicabile tale ultima norma solo alle ipotesi di indebito per anomalie della fattispecie esecutiva, concludendo nel senso di un'applicazione residuale dell'art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 a tutte le altre ipotesi (F. Tesaro, «In tema di rimborso di versamenti diretti», in *Boll. trib.*, 1984, pag. 63; si veda anche G. Tabet, «Il processo di rimborso», *ivi* n. 5/1990, pagg. 325-331). La questione oggi riemerge talvolta in materia di rimborso o restituzione di crediti IVA dove la giurisprudenza di legittimità ribadisce costantemente (cfr., ad es., Cass., Sez. trib., 5 febbraio 2007, n. 2398, in *Banca Dati BIG*, IPSOA) che, anche in mancanza di una disciplina specifica, non si può configurare un'azione ex art. 2041 c.c., ma trova applicazione la norma residuale contenuta prima nell'art. 16 del D.P.R. n. 636/1972 e poi nell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992. Si potrebbe oggi affermare che in realtà sia quest'ultima disposizione ad introdurre l'azione di indebito arricchimento nel sistema di riscossione dei tributi, cioè la norma di chiusura che garantisce un fondamento di diritto positivo alle domande di restituzione anche in caso di lacuna nella disciplina della specifica imposta.

buiti un numero adeguato di strumenti per poter ricondurre in un lasso di tempo ragionevole il debito tributario all'effettività materiale del presupposto, in modo che dalla «verità» auto-dichiarata dal contribuente, eventualmente sostituita o modificata dalla «verità» del Fisco, si possa arrivare ad una «verità» che valga per tutti, e che precluda ogni contestazione relativa al presupposto (6).

È interessante vedere come la Corte di cassazione abbia colmato, recentemente (7), una lacuna in materia di dichiarazioni IVA (con riferimento ad un periodo di imposta nel quale non era ancora prevista normativamente la dichiarazione rettificativa) (8): i giudici di legittimità - dimostrando di porre sullo stesso piano della stabilità e della certezza dei rapporti anche il principio di parità tra le parti, che si deve tradurre in una simmetria tra le facoltà attribuite dall'ordinamento - hanno stabilito che le dichiarazioni potevano essere emendate dal contribuente entro e non oltre lo stesso termine quadriennale che l'art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 concede all'Amministrazione finanziaria per l'accertamento.

Allo stesso modo, spirati tutti i termini decadenziali, il credito evidenziato si cristallizza perché non esiste più alcuno strumento per poter contestare e rettificare il dichiarato, sia sotto il profilo dell'imponibile sia sotto quello dei versamenti: la «verità» dichiarata dal contribuente coincide con la «verità» che deve valere per tutti.

Tale assetto deve riflettersi anche sul piano processuale.

A tal proposito, è nota la diversità della fattispecie disciplinata dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, norma di chiusura che copre ipotesi in cui il diritto al rimborso non sia già emerso (o non possa emergere) nel normale *iter* procedimentale (riscossione anticipata - auto-liquidazione e dichiarazione - versamenti a saldo - controllo dei versamenti - accertamento del dichiarato) per i più svariati motivi: dall'errore (di fatto o di diritto, testuale o extratestuale) del contribuente alla lacuna legislativa (9) all'illegittimità dell'imposizione (10).

Alla fine di un'altalenante evoluzione, intimamente connessa anche alla discussa ritrattabilità della dichiarazione, la giurisprudenza ha raggiunto

la consapevolezza che l'art. 38 copre tutte le ipotesi di ripetizione di pagamenti effettuati senza giusta causa (11). Poiché il pagamento avviene comunque nell'ambito di un rapporto pubblicitario, non sorprende che anche quest'azione sia soggetta a termini decadenziali e non di prescrizione: il contribuente deve perciò dimostrare, in un procedimento attivato da un'istanza da presentare entro quattro anni, l'erroneità o, comunque, la non debenza del versamento diretto che chiede a rimborso.

Tutto ciò si riflette sul piano processuale, in cui il contribuente deve provare il diritto al rimborso, cioè da un lato il pagamento, dall'altro la sua erroneità (12), sia se si consideri l'impugna-

(6) Si veda A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., pag. 250.

(7) Cass., Sez. trib., 19 ottobre 2007, n. 21944, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(8) Mi riferisco alla dichiarazione per correggere un erroneo maggior imponibile (o maggior debito di imposta) prevista dagli art. 2, comma 8-*bis*, ed art. 8, comma 6, del D.P.R. n. 322/1998.

(9) Si pensi a quando non era prevista la dichiarazione rettificativa.

(10) Ad esempio, nel caso in cui il contribuente ritenga illegittima l'imposizione, ma adotti il comportamento cautelativo di rispettare gli obblighi dichiarativi (cd. dichiarazione cautelativa) e di pagamento per poi far accertare la non debenza in via amministrativa o giudiziale.

(11) «In un sistema improntato ormai, per effetto dell'entrata in vigore dello Statuto del contribuente ..., a principi di tutela dell'affidamento e della buona fede, deve riconoscersi al contribuente la possibilità di fare valere, attraverso la procedura del rimborso disciplinata compiutamente dall'art. 38 in esame, ogni tipo di errore (materiale o di diritto, ancorché non rilevabile *ictu oculi* dalla dichiarazione), commesso in buona fede nel momento della redazione della dichiarazione, e da cui sia derivato un pagamento indebito», Cass., Sez. trib., 10 settembre 2001, n. 11545 (in *Banca Dati BIG*, IPSOA), che così ha motivato nell'applicare l'art. 38 anche agli errori non meramente materiali, in un caso in cui il contribuente aveva dichiarato un reddito maggiore di quello effettivo ed aveva ommesso di presentare la dichiarazione integrativa. Tale ricostruzione è stata definitivamente suggellata, unitamente al principio dell'emendabilità della dichiarazione, dalle Sezioni Unite con sentenza 25 ottobre 2002, n. 15063, in *Corr. Trib.* n. 1/2003, pag. 51, con commento di M. Logozzo e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2003, pag. 44, con commento C. Magnani, «L'emendabilità della dichiarazione tributaria viziata da errore a danno del contribuente».

(12) «Chiaramente, la prova dell'inesistenza dell'obbligazione tributaria a causa di un errore e la prova del verificarsi di un indebito grava sul contribuente, che deve fornire gli elementi costitutivi della sua pretesa», Cass. n. 11545 del 2001 cit.; sull'onere della
(segue)

zione del rifiuto un mero presupposto formale per accedere ad un giudizio di accertamento del diritto (13), sia se si attribuisca al silenzio-rifiuto vera e propria natura provvedimentale (14).

Anche nel contenzioso per eccedenze di imposta richieste in dichiarazione incombe sul contribuente l'onere di dimostrare la fondatezza della pretesa; ma è evidentemente diverso il presupposto che legittima il provvedimento di rimborso sul piano procedimentale e che deve essere dimostrato in giudizio per potersi viceversa accertare il diritto alla restituzione o l'illegittimità del rifiuto (15): l'onere della prova si circoscrive al solo invio della dichiarazione dei redditi, nella quale l'incrocio fra imponibile e versamenti effettuati fa emergere il credito. L'allegazione di tale circostanza, accompagnata all'affermazione - non contestata dalla controparte pubblica - della mancata rettifica dei versamenti, è sufficiente per ottenere una condanna giudiziale.

Argomentando diversamente, bisognerebbe confrontarsi con più criticità.

Innanzitutto, dovrebbe prendersi atto che il passaggio alla fase patologica (cioè in caso di mancato rimborso entro i termini per la liquidazione della dichiarazione) avrebbe effetti peggiorativi non per la parte inadempiente (l'Amministrazione finanziaria inerte), ma per il contribuente: da un lato, ipotizzando sul piano amministrativo un potere «fuori termine» di verifica da parte dell'Amministrazione sui presupposti del diritto al rimborso (16), il contribuente sarebbe costretto ad un obbligo di conservazione della documentazione fiscalmente rilevante oltre il termine previsto normativamente (17); dall'altro la giustiziabilità del diritto al rimborso sarebbe subordinata a delle condizioni diverse e più gravose di quelle previste per l'accoglimento della richiesta in via amministrativa (18).

Si finirebbe poi con il superare i limiti esterni della giurisdizione posti dalla legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, ed invadere le competenze della Pubblica amministrazione. Basti pensare all'ipotesi della società che chieda giudizialmente il rimborso senza aver mai subito alcuna verifica o controllo da parte dell'Agenzia delle entrate: se l'eccedenza di imposta scaturisse, sempli-

cemente, da un minor utile rispetto a quello dell'anno precedente, su cui erano stati calcolati gli acconti, il giudice dovrebbe forse controllare tutta la contabilità da cui deriva il risultato dell'esercizio? O solo i versamenti, come pure è stato ipotizzato (19)?

Dal punto di vista del giudice, non mi pare che esista una differenza rilevante tra la prima e la seconda verifica, cioè tra controllo sull'imponibile (accertamento in senso proprio) e controllo sulla riscossione. In entrambi i casi trattasi di attività di competenza dell'Amministrazione, che possono essere devolute ai giudici solo attraverso il sindacato sulla legittimità di un accertamento o di una rettifica, i cui rilievi delimitano la materia del contendere e dunque la cognizione giudiziale del rapporto tributario sottostante.

Infine, non mi sembra che emerga una apprezzabile differenza anche volendo affrontare la questione nell'ottica (meramente civilistica) dell'accertamento del diritto al rimborso, nel quale caso andrebbero provate due circostanze: a) il pagamento e b) la sua non debenza; perciò non mi trova concorde la tesi secondo cui in giudizio si dovrebbero dimostrare solo i versamenti e non anche la seconda circostanza, cioè per quale moti-

(continua nota 12)

prova nei giudizi in materia di rimborso si veda G.M. Cipolla, «L'onere della prova», in *Il processo tributario*, a cura di G. Tesau-ro, Torino, 1998, pagg. 549-550; Id., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, pag. 602 ss.

(13) Secondo l'opinione più comune, e corroborata dalla volontà normativa di consentire la tutela della posizione soggettiva nel termine di prescrizione decennale e non nell'ordinario termine decadenziale di sessanta giorni, cfr. G. Tabet, «Le azioni di rimborso», in *Il processo tributario*, a cura di G. Tesau-ro, Torino, 1998, pag. 405 ss.

(14) C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pag. 313 ss.

(15) Secondo la tesi che si preferisce.

(16) E. Covino, «Il problema della decadenza dei termini per i controlli su crediti riportati in dichiarazione», in *Dialoghi dir. trib.* n. 6/2007, pag. 847.

(17) Ancorato ai termini per gli accertamenti.

(18) Mentre, come si è visto, nel caso di rimborsi di versamenti diretti erronei vi è perfetta simmetria tra l'onere probatorio in giudizio e le circostanze da dimostrare in sede amministrativa.

(19) E. Covino, «Il problema della decadenza», cit., loc. cit., pag. 847.

vo (ed in che misura) gli stessi siano eccedenti all'imposta effettivamente dovuta. Infatti, se si afferma che la semplice dichiarazione dei redditi (in cui pure sono dichiarati i versamenti effettuati e le ritenute subite) non è sufficiente per dimostrare giudizialmente i pagamenti (e quindi sarebbe necessario allegare copia dei modelli F24, delle certificazioni di ritenute, ecc.), bisognerebbe coerentemente concludere che non sia sufficiente neanche a provare la correttezza della liquidazione dell'imposta operata dal contribuente.

Oppure, specularmente (e come io ritengo), la «verità» auto-dichiarata dal contribuente, e non contestata dall'Amministrazione finanziaria (20), in giudizio non necessita di alcun supporto probatorio né nella parte dove sono stati dichiarati i dati relativi alla riscossione anticipata, né in quella in cui è indicato il reddito e liquidata l'imposta.

A ben vedere, neanche l'Amministrazione resistente potrebbe metterla più in discussione, eccependo *tout court* (sempre con riferimento all'esempio precedente) l'inattendibilità della contabilità o l'omesso versamento dell'acconto, potendo muovere tali contestazioni (che allargherebbero il *thema decidendum*) solo attraverso procedimenti tipizzati, che si concludono con rettifiche o accertamenti.

Gli unici rilievi possibili potrebbero attenersi invece alla corrispondenza tra la richiesta del ricorrente ed il titolo prodotto in giudizio, la dichiarazione dei redditi, e la rilevanza giuridica di quest'ultima (cioè il corretto invio): attività che potrebbero essere condotte d'ufficio dal giudice, investendo il fondamento della domanda giudiziale.

Perciò il contribuente che ricorra ai giudici tributari per la restituzione del credito chiesto a rimborso in dichiarazione non sarà tenuto a dimostrare nulla oltre all'avvenuto invio della dichiarazione stessa, la quale è fonte dell'obbligazione auto-liquidata, sufficiente ad ottenere una condanna giudiziale fino a quando l'Amministrazione finanziaria non introduca in giudizio un fatto modificativo/impeditivo/estintivo, quale una rettifica, un accertamento, un'iscrizione a ruolo o l'avvenuto pagamento.

La decorrenza del termine di prescrizione del diritto di restituzione

Ritengo che tra i fatti impeditivi rientri anche il mancato decorso dell'anno previsto dal primo comma dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, nella sua attuale formulazione; infatti, in un giudizio ipoteticamente incardinato entro l'anno dall'invio della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria potrebbe legittimamente eccepire di essere ancora in termini per poter liquidare il rimborso e che la decisione del giudice andrebbe a costituire un accertamento preventivo sull'operato dell'Ufficio: la sentenza sarebbe infatti anticipativa degli effetti della liquidazione *ex art. 36-bis*.

Sul punto condivido i rilievi già formulati da attenta dottrina (21) sia in ordine alla necessaria contestualizzazione della sentenza Cass., SS.UU., n. 2687 del 2007, alla normativa regolante *ratio temporis* il fatto controverso, la quale non circoscriveva l'attività di liquidazione in un termine perentorio, sia con riferimento all'auspicio che la soluzione adottata sia superata allorquando si tratterà di giudicare su controversie nelle quali trovi applicazione il testo dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, novellato dal D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, in vigore dal 1° gennaio 1999 (22).

Le Sezioni Unite, chiamate a comporre il contrasto giurisprudenziale sulla questione del *dies a quo* del termine di prescrizione decennale entro cui azionare il diritto al rimborso, hanno deciso nel senso della sua immediata decorrenza, non interferendo, in senso dilatorio o sospensivo, l'atti-

(20) Oppure come modificata a seguito di contestazioni diventate definitive.

(21) M. Basilavecchia, «Decorrenza della prescrizione nei rimborsi di crediti dichiarati», in *Corr. Trib.* n. 14/2007, pagg. 1133-1136.

(22) Nella nuova formulazione, al primo comma dell'art. 36-*bis* è stabilito che «avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta». Significativamente è cambiata anche la rubrica dell'articolo, avente ora per oggetto la «liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni» (mentre ante 1999 era rubricato come «liquidazioni delle imposte dovute in base alle dichiarazioni»).

vità di liquidazione della dichiarazione, da cui pure scaturisce il riconoscimento in via amministrativa del credito (23).

Per stabilire il momento da cui inizia a decorre la prescrizione i giudici ragionano, ai sensi dell'art. 2935 c.c., in termini di esigibilità del credito ed osservano che le norme che regolano la liquidazione della dichiarazione si riferiscono al potere dell'Amministrazione e non si ripercuotono sul diritto di difesa del contribuente. Fanno scaturire questa convinzione da una ricostruzione costituzionalmente orientata nella quale emerge la condivisibile preoccupazione di una compressione del diritto di difesa che sarebbe viceversa condizionato da un termine, non solo dilatorio, ma anche non perentorio.

L'impressione è che quest'ultima circostanza sia stata determinante ai fini della decisione: ricostruire l'art. 36-*bis* come una sollecitazione (24) a liquidare la dichiarazione fa ben comprendere come non esista alcuna ragione determinante per poter consentire la decorrenza dell'esigibilità del diritto da un termine che lo stesso legislatore interpreta come ordinatorio e per poter superare la conseguente obiezione circa la possibile incostituzionalità di un'interpretazione immotivatamente limitante il libero esercizio della difesa giudiziaria.

A diverse conclusioni bisogna invece giungere nel mutato e più maturo contesto normativo in cui tutta la sequenza procedimentale, dalla liquidazione alla notifica della cartella di pagamento con l'iscrizione a ruolo, è scandita da termini di decadenza (25).

E se è vero, come pure affermano le Sezioni Unite, che l'art. 36-*bis* «parla di un obbligo per gli uffici di procedere entro un tempo indicato alle attività di loro competenza e considera il contribuente solo nella veste di destinatario dell'attività stessa e non come destinatario di limitazioni od oneri», tale condivisibile osservazione necessariamente si riflette sulla peculiarità di un contenzioso cui si può accedere solo attraverso l'impugnazione di un atto, anche nelle liti da rimborso ed anche quando manca l'oggetto di una impugnazione in senso proprio, come emerge nella finzione giuridica del rifiuto in caso di inerzia del-

l'Amministrazione finanziaria dinanzi alle legittime aspettative del contribuente.

Anche la giustiziabilità del diritto di rimborso dell'eccedenza a credito in dichiarazione necessita perciò dell'impugnazione di un silenzio in cui il fatto omissivo si accompagna ad un obbligo di provvedere; perciò, se è ancora pendente il termine che la legge prevede per l'assolvimento di detto obbligo, non si può considerare né un'inerzia né una volontà omissiva la mancata risposta ad un'istanza o sollecito di rimborso: se la legge assegna all'Amministrazione finanziaria un termine entro cui concludere il procedimento di liquidazione della dichiarazione, pare evidente che il silenzio eventualmente impugnato prima dello spirare dell'anno *ex art. 36-bis* non possa essere qualificato né come provvedimento di rifiuto e neanche come rifiuto di provvedere.

Né si può applicare *sic et simpliciter* il meccanismo previsto dall'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, cioè considerare l'impugnazione del silenzio-rifiuto (spirati i novanta giorni dalla presentazione di un'istanza di solleci-

(23) Altre sentenze della Sezione tributaria avevano invece sostenuto, con diverse sfumature, il principio secondo cui il contribuente che esponga nella denuncia dei redditi un proprio credito d'imposta, sollecitandone così il rimborso, non potrebbe esercitare il proprio diritto fino alla scadenza del termine entro cui la legge fa obbligo allo stato di procedere al rimborso stesso; per una ricognizione delle diverse pronunce, rimando a M. Miscali, «Il termine di decorrenza della prescrizione del diritto di restituzione al vaglio delle Sezioni Unite della Corte Suprema di Cassazione», in *Rass. trib.* n. 4/2004, pag. 1278; si vedano anche P. Zaccarini, «Prime considerazioni sul ripensamento giurisprudenziale in tema di prescrizione dei crediti tributari», in *Bancaria* n. 9/2007 e M. Basilavecchia, «Decorrenza dei termini nell'azione di rimborso in base alla dichiarazione», in *Corr. Trib.* n. 21/2004, pagg. 1666-1668. I principi fissati dalla sentenza n. 2687 del 2007, cit., sono stati ribaditi nelle pronunce successive (si veda, ad es., Cass., Sez. trib., 4 novembre 2008, n. 26453, in *Banca Dati BIG*, IPSOA).

(24) Così e in termini Cass., SS.UU., n. 2687 del 2007, cit.

(25) La norma di interpretazione autentica contenuta nell'art. 28 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, puntualmente richiamata in sentenza, stabiliva che «il primo comma dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nel testo da applicare sino alla data stabilita nell'articolo 16 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (1° gennaio 1999, n.d.e.), deve essere interpretato nel senso che il termine in esso indicato, avendo carattere ordinatorio, non è stabilito a pena di decadenza». Perciò è agevole osservare che, con l'entrata in vigore della miniriforma del 1997 (cioè a partire dal 1999), il termine non è più ordinatorio.

to) come un mero presupposto formale per accedere ad un giudizio sostanzialmente di accertamento del diritto; bisogna infatti tener presente che esso, se incardinato prima del termine dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, si risolverebbe in un accertamento preventivo, non consentito dal nostro ordinamento, con la sentenza che cronologicamente precederebbe l'esito dell'attività vincolata dell'Agenzia delle entrate.

In altri termini, può discutersi se questa specifi-

ca lite da rimborso sia un giudizio di accertamento del diritto o di impugnazione del rifiuto a provvedere ma, qualunque sia la tesi che si preferisca, bisogna concludere nel senso che l'azione non può essere proposta prima del decorso dell'anno concesso dall'art. 36-*bis* all'Amministrazione finanziaria per liquidare la dichiarazione.

La questione dovrebbe rilevare come improcedibilità, piuttosto che come inammissibilità del ricorso.

■ Punti fermi e questioni ancora controverse in materia di rimborsi di crediti d'imposta risultanti da dichiarazione

Giuseppe Gargiulo

Termini di prescrizione dei crediti d'imposta risultanti da dichiarazione e interrelazioni con l'attività di liquidazione

L'articolo che precede offre lo spunto per alcune riflessioni sui crediti d'imposta risultanti da dichiarazione, sulla tutela giudiziale degli stessi e sulle possibili interrelazioni tra il suddetto giudizio tributario e l'attività di controllo da parte della Amministrazione finanziaria.

Il rimborso dei crediti d'imposta risultanti dalla dichiarazione non richiede, nonostante alcuni contrari precedenti giurisprudenziali, la formulazione di una apposita istanza di rimborso (da formularsi a pena di decadenza *ex* art. 38 del D.P.R. n. 602/1973), ma è soggetto solo al termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2496 c.c. e all'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992. Detta istanza di rimborso è infatti assorbita dalla specifica opzione in tal senso manifestata dal contribuente in seno alla medesima dichiarazione tributaria (26).

È bene sottolineare, poi, che il suddetto termine di prescrizione decennale decorre (27) direttamente dalla data di presentazione della dichiarazione e non dalla data successiva entro cui deve avvenire la liquidazione dell'imposta da parte degli Uffici ai sensi dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. È quindi dalla presentazione della dichiarazione che il contribuente ha l'onere di attenersi, ove voglia evitare la suddetta prescrizione, formulando ulteriori istanze di rimborso ovvero

proponendo direttamente un'azione giudiziale di rimborso di fronte alla competente Commissione tributaria.

La procedibilità del suddetto ricorso di fronte alla Commissione tributaria è sottoposta unicamente alla condizione sospensiva del decorso infruttuoso di 90 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione, senza che l'Amministrazione finanziaria si sia pronunciata sulla richiesta di rimborso ivi avanzata.

L'istanza può essere presentata anche se non è ancora decorso del maggior termine a disposizione dell'Ufficio per la liquidazione della dichiarazione ai sensi del citato art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. Tale termine ha, infatti, una valenza meramente «ordinatoria» ed «interna» alla attività dell'Amministrazione, e la sua pendenza non «sospende» né il termine per la proposizione del ricorso, né, simmetricamente, il termine di prescrizione decennale del credito d'imposta chiesto a rimborso in dichiarazione. Tale soluzione è stata recentemente avallata anche dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione (28) ed appare a mio giudizio condivisibile, in quanto fornisce un termine certo, chiaro e semplice da individuarsi

Giuseppe Gargiulo - Dottore commercialista in Roma, Fondazione studi tributari

(26) Cass., SS. UU., n. 2687 del 2007.

(27) Come precisato anche da Cass., SS. UU. n. 2687 del 2007, cit.

(28) Cass., SS. UU., n. 2687 del 2007.

(non essendo influenzato dalle contingenti scelte legislative sui termini «ordinatori» entro cui deve avvenire il controllo formale delle dichiarazioni dei redditi da parte della Amministrazione).

Al riguardo, osservo, inoltre, che il rischio teorico - pur autorevolmente rilevato da attenta dottrina (29) e condiviso anche da Ardolino nell'articolo che precede - di proposizioni di «inutili» ricorsi «anticipatori» rispetto alla scadenza dei termini di liquidazione della dichiarazione *ex art. 36-bis* mi sembra assai limitato e remoto da un punto di vista pratico, e comunque tale da non incrinare, ove si verifichi, la tenuta della suddetta conclusione. Infatti, anche ove questa eventualità si presenti (*i.e.* trattazione della causa di rimborso del credito d'imposta chiesto a rimborso in dichiarazione prima che siano decorsi i termini per il controllo formale della suddetta dichiarazione), verrebbe a crearsi una situazione agevolmente gestibile nell'ambito del processo tributario, in base ai principi generali. In particolare, mi sembra corretto affermare che in questo caso l'Amministrazione sarebbe costretta ad anticipare la propria attività di liquidazione del tributo (ove intenda avvantaggiarsene in sede processuale) emettendo, se ne sussistono i presupposti, un formale provvedimento di liquidazione del dichiarato, in cui si contesta, in base al controllo cartolare effettuato *ex art. 36-bis*, la spettanza del credito chiesto a rimborso dal contribuente in dichiarazione. La sussistenza di questo provvedimento sopravvenuto di diniego mi sembra, infatti, necessaria affinché il giudice ne possa tener conto e l'Amministrazione resistente possa avvantaggiarsene sotto forma di eccezione di esistenza di un fatto «sopravvenuto», che ostacola il rimborso. Si dovrebbe altrimenti sostenere, come fa anche Ardolino nello scritto che precede, la possibilità dell'Amministrazione finanziaria - per «sterilizzare» la richiesta giudiziale di rimborso nel frattempo avanzata dal contribuente - di eccepire il semplice mancato decorso del termine di cui all'*art. 36-bis*, si tratta però di un termine meramente ordinatorio, non suscettibile di creare preclusioni a danno del contribuente, e di cui l'Amministrazione non può avvantaggiarsi per sterilizzare un diritto legittimamente vantato dal contribuente.

Ritengo, inoltre, che il suddetto provvedimento «sopravvenuto» di diniego non dovrebbe essere necessariamente impugnato autonomamente dal contribuente (con successiva esigenza di riunione dei ricorsi pendenti ovvero sospensione del primo giudizio per pregiudizialità/dipendenza con il secondo giudizio, *ex art. 295 c.p.c.*), ma ben possa riconoscersi al contribuente il diritto di esercitare la propria tutela contro il suddetto provvedimento sopravvenuto di diniego nell'ambito del giudizio inizialmente promosso contro il silenzio-rifiuto, sotto forma di contro-eccezioni alle allegazioni difensive svolte dalla Pubblica amministrazione in sede di costituzione in giudizio (30). In alternativa, non resterebbe che ipotizzare un obbligo di impugnazione autonoma del provvedimento sopravvenuto da parte del contribuente (con successiva esigenza di riunione dei ricorsi pendenti ovvero sospensione del primo giudizio per pregiudizialità/dipendenza con il secondo giudizio, *ex art. 295 c.p.c.*). Sul punto non sono, purtroppo, riuscito a rinvenire precedenti giurisprudenziali specifici, sebbene alcuni casi riguardanti il rapporto tra l'oggetto del giudizio di ottemperanza ed eventuali sopravvenuti provvedimenti di diniego (elusivi del giudicato) indicano un orientamento giurisprudenziale verso l'obbligo di autonoma impugnazione di tali atti.

Resta, infine, fermo, in base ai sopra richiamati principi generali, che la Pubblica amministrazione avrà altresì diritto di emettere successivamente all'esito del suddetto giudizio di rimborso (o anche in pendenza dello stesso) un provvedimento «successivo» di diniego del rimborso, a seguito dell'esercizio degli ordinari poteri di accertamento e rettifica della dichiarazione ad essa spettanti (che vanno, tuttavia, esercitati tassativamente entro i termini di decadenza previsti dalla legge, come si dirà meglio nel prosieguo). Gli strumenti di tutela contro questo eventuale atto successivo saranno quelli ordinari sopra illustrati.

(29) M. Basilavecchia, «Decorrenza della prescrizione nei rimborsi di crediti dichiarati», in *Corr. Trib.* n. 14/2007, pagg. 1133-1136.

(30) In tal senso, se non interpreto male, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 131, par. «i motivi del ricorso nelle azioni di ripetizione».

Termini di decadenza per l'accertamento, rettifica delle dichiarazioni «a credito» e individuazione del «dies a quo»

Il secondo aspetto che ritengo opportuno affrontare, in questa breve sintesi, riguarda l'attività di controllo e rettifica delle dichiarazioni «a credito» presentate dal contribuente. Concordo con Ardolino, superando le perplessità espresse sul primo articolo di *Dialoghi* 2007 (da cui questi scritti prendono spunto) sul fatto che le dichiarazioni «a credito» devono ritenersi soggette agli ordinari termini di decadenza dell'azione accertatrice, con la conseguenza che il mancato tempestivo esercizio dei suddetti poteri di controllo da parte della Amministrazione finanziaria «consolida» il credito d'imposta esposto in dichiarazione dal contribuente, divenendo lo stesso non più suscettibile di contestazione. In tal senso, si è espressa anche Corte di cassazione nella nota sentenza 6 agosto 2002, n. 11830 (31), in cui è stato precisato con chiarezza che «se l'Amministrazione non ha adottato la procedura della liquidazione e al contempo fa decorrere i termini previsti per operare una rettifica, il credito comunque si consoliderà alla data di scadenza dei normali termini previsti per l'accertamento. In conclusione, dopo che il credito si è consolidato (... per effetto di un riconoscimento implicito derivante da una mancata contestazione entro i termini previsti per l'accertamento), nel rapporto tributario esiste solo l'obbligo dell'Amministrazione che è tenuta ad eseguire il rimborso, con il pagamento anche degli interessi dovuti per il ritardo con il quale normalmente la somma capitale viene erogata» (32). Tale aspetto è stato altresì chiaramente evidenziato da autorevole dottrina, con cui si concorda pienamente e a cui si rinvia (33).

Non mi sembra invece condivisibile, almeno *de iure condito*, la prospettiva, pure avanzata da altri valenti studiosi (34), di una reviviscenza «oltre termine» dei suddetti poteri di accertamento. Ritengo, infatti, che come a seguito di una dichiarazione tributaria «a debito» erronea a sfavore del contribuente si possano creare effetti costitutivi di una obbligazione d'imposta a suo carico, se non rettificata nei termini, così da una dichiarazione «a credito» regolarmente e tempestivamente pre-

sentata, ma non contestata dall'Amministrazione nei termini di decadenza, ben possano derivare simmetrici effetti costitutivi di obbligazioni di rimborso a suo carico, non essendo possibile aprire una cognizione su tali aspetti al di fuori dei termini di decadenza tassativamente previsti dal legislatore. Ed è proprio in tale prospettiva, infatti, che si giustifica, a mio giudizio, la previsione di «pesanti» sanzioni amministrative e penali per colui che infedelmente espone in dichiarazione un credito d'imposta maggiore di quello effettivamente spettante (a prescindere dal suo effettivo utilizzo in compensazione o rimborso) (35).

(31) In *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(32) In tal senso anche Cass., Sez. trib., 28 gennaio 2005, n. 1790, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(33) S. La Rosa, «Sulla contestabilità dei crediti risultanti da dichiarazioni non rettificabili», in «Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente», in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, pag. 623 ss., il quale afferma «quel che è da escludere è che a scadenza avvenuta dei termini per la rettifica della dichiarazione, l'amministrazione possa ancora mettere in discussione la regolarità dell'operato del contribuente nell'esercizio dei diritti a deduzioni e detrazioni, ..., che hanno determinato l'emersione di una eccedenza a sua favore». Infatti, prosegue il chiaro Autore, a sostegno di ciò «da un lato, sta il fatto che la contestazione di quelle irregolarità rientra de plano nell'ambito dell'attività di accertamento, normalmente comporta l'irrogazione di sanzioni, e deve essere operata in forme autoritative nei termini decadenziali appositamente stabiliti dalla legge, a garanzia della certezza delle situazioni soggettive sia del contribuente che dell'amministrazione medesima. Dall'altro sta il fatto dell'evidente inconcepibilità di una diversa definizione dei termini e delle forme nelle quali quelle irregolarità possano essere contestate, in dipendenza dell'accidentale circostanza che la dichiarazione si sia conclusa con l'emersione di una eccedenza a favore del contribuente, posto che un assolutamente identico pregiudizio per la finanza pubblica si realizza anche quando le stesse irregolarità sono contenute non in una dichiarazione a credito, o dipendendo da irregolarità nella determinazione degli imponibili invece che dalle imposte ... Nulla astrattamente vieta di pensare alla possibilità che termini più ampi per l'esercizio dei poteri di rettifica vengano riservati per talune violazioni particolarmente pericolose per l'interesse pubblico ... certo è però che dovrebbe farsi con norme apposite».

(34) E. Covino, «Il problema della decadenza dei termini per i controlli su crediti riportati in dichiarazione», in *Dialoghi dir. trib.* n. 6/2007, pag. 847.

(35) Si veda, per le sanzioni amministrative relative alla condotta di chi infedelmente espone in dichiarazione un «credito superiore a quello spettante», l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997. In materia penale è parimenti stabilito che, nel reato di dichiarazione infedele, il fine di evadere le imposte è comprensivo del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta (art. 1, lett. d, del D.Lgs. n. 74/2000).
(segue)

Un altro aspetto importante, in connessione con la tematica di cui sopra, riguarda l'individuazione del *dies a quo* del suddetto termine di decadenza. A parere di chi scrive detto termine deve farsi decorrere dalla data di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui il credito d'imposta si è formato ed è stato esposto in dichiarazione, e non dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo in cui lo stesso è stato chiesto a rimborso (ovvero utilizzato in compensazione). Tale principio mi sembra desumibile dal sistema e mi sembra essere stato chiaramente affermato anche dalla Corte di cassazione nella sentenza 22 aprile 2005, n. 8460 (36) (con riferimento ad una richiesta di rimborso di una eccedenza a credito nella dichiarazione del 1994, ma derivante da una eccedenza a credito sorta nel periodo d'imposta 1989, ritenuto non più accertabile) (37). In senso conforme si è espressa anche autorevole dottrina (38), con cui si concorda, la quale ha correttamente segnalato che eventuali irregolarità nel riporto in avanti di una eccedenza d'imposta risultante da dichiarazione devono farsi valere attraverso un tempestivo esercizio del potere di rettifica della dichiarazione del periodo in cui dette eccedenze si sono formate, atteso che la regolarità delle dichiarazioni successive dipende soltanto dalla corrispondenza tra l'eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione e quella riportata nella dichiarazione successiva, invece che dalla fondatezza sostanziale dell'eccedenza medesima (che si ribadisce può essere accertata solo con riferimento alla dichiarazione del periodo in cui la stessa si è formata). Osservo, infine, che tale conclusione è analoga a quella ordinariamente affermata per la rettifica delle dichiarazioni degli esercizi chiusi in perdita (per le quali i termini di decadenza dell'azione di accertamento decorrono a partire dall'esercizio in cui le perdite si sono formate e non in quello successivo in cui sono state utilizzate) (39).

Effetti dei condoni sui crediti d'imposta risultanti da dichiarazione

Eventuali dichiarazioni di condono presentate ai sensi dell'art. 9 della legge n. 289/2002 non

sono idonee ad incidere in alcun modo (né positivo né preclusivo) sulla spettanza dei crediti d'imposta risultanti dalla dichiarazione e richiesti a rimborso. Lo sorte di tali crediti e della relativa procedura di rimborso è, infatti, del tutto indipendente dal perfezionamento (o meno) delle suddette procedure di condono; la suddetta procedura di rimborso continua infatti ad essere regolata unicamente dalle procedure di accertamento ordinarie. Invero, come precisato anche dalla Corte costituzionale con l'ordinanza del 27 luglio 2005, n. 340, l'eventuale adesione da parte del contribuente al suddetto provvedimento di condono «non influisce di per sé sull'ammontare delle somme chieste a rimborso, non impone al con-

(continua nota 35)

Coerentemente si è altresì precisato (art. 1, lett. g, del D.Lgs. n. 74/2000) che le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa (pari ad € 103.291, per il caso di dichiarazione infedele) «si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito d'imposta esposto nella dichiarazione».

(36) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2005, pag. 831, con commento di M. Miscali «La decadenza dell'Ufficio dal potere di rettificare la dichiarazione «a credito» comporta il consolidamento del diritto di restituzione del contribuente» e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(37) La decadenza dell'Ufficio dal potere di rettificare la dichiarazione «a credito» comporta il consolidamento del diritto di restituzione del contribuente.

(38) S. La Rosa, «Differenze ed interferenze tra diritto e restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione», in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, pagg. 155-156.

(39) La rettifica di un esercizio in perdita differisce, infatti, dalla rettifica di un esercizio a «credito» solo per il fatto che nell'esercizio in cui si dichiara la perdita non esiste alcun credito d'imposta attuale, ma solo un credito potenziale destinato a diventare attuale solo nella misura in cui negli esercizi successivi esisteranno redditi imponibili capienti per utilizzare la perdita in compensazione. Ciò spiega anche il motivo per cui in questo caso, sebbene l'accertamento deve essere fatto in via pregiudiziale con riferimento all'esercizio in cui la perdita si è formata ed entro i relativi termini di decadenza, la contestazione di «dichiarazione infedele» dovrà invece essere necessariamente rivolta all'esercizio successivo in cui la suddetta perdita è stata indebitamente utilizzata dal contribuente, secondo un rapporto di pregiudizialità/dipendenza tra le cause relative ai due esercizi in questione *ex art.* 295 c.p.c. Sia consentito rinviare sul punto a G. Gargiulo, R. Lupi, «Le «perdite fiscali» si contestano per il periodo di formazione non per quello di riporto», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2007, pag. 999, in cui si commenta, in senso adesivo, la conforme decisione della Comm. trib. reg. Veneto, Sez. VI, 12 giugno 2007, n. 18. In senso conforme si veda il commento di S.M. Messina, «In tema di perdite i termini di accertamento decorrono dal momento di formazione», in *Corr. Trib.* n. 1/2008, pag. 60.

tribuyente la rinuncia al credito e non impedisce all'Erario di accogliere tali richieste». Inoltre se è vero, come è vero, che la «norma citata non impedisce l'eventuale accertamento dell'inesistenza dei crediti posti a base delle richieste di rimborso, data la natura propria del condono, che incide sui debiti tributari dei contribuenti e non sui loro crediti» (40) è altrettanto vero ed inconfutabile, in base al dato positivo (in alcun modo modificato dal citato provvedimento di condono, né dalla suddetta ordinanza della Corte Costituzionale), che detti poteri di accertamento, in rettifica delle dichiarazioni «a credito» presentate dal contribuente, devono pur sempre essere esercitati dalla Amministrazione finanziaria (attraverso atti «tipici» di accertamento in rettifica) nel rispetto dei perentori termini di decadenza fissati dalla legge, da conteggiarsi, come già detto, a decorrere dal periodo d'imposta in cui i suddetti crediti si sono formati e non da quello successivo in cui gli stessi sono stati (cumulativamente) richiesti a rimborso dalla Società (41).

Riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario in materia di rimborsi di crediti d'imposta

L'ultimo tema che merita di essere affrontato, in questa breve sintesi, riguarda i criteri di riparto di giurisdizione tra le Commissioni tributarie e l'Autorità giudiziaria tributaria in relazione alla tutela dei rimborsi dei crediti d'imposta risultanti da dichiarazione. Al riguardo osservo che un'azione di tutela nei confronti della Autorità giudiziaria ordinaria possa essere esperita, in base ai principi generali, solo ove sull'esistenza del credito tributario chiesto a rimborso non residui più alcun margine di dubbio. In particolare, usando le parole della Corte di cassazione, la giurisdizione del giudice ordinario sussiste solo «ove l'Amministrazione abbia comunque riconosciuto il diritto al rimborso e la quantificazione della somma dovuta, sì che non residuano questioni circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria, il *quantum* del rimborso o le procedure con le quali lo stesso deve essere effettuato» e dunque si tratta di esercitare un diritto di credito ormai definito in tutti i suoi contorni (42). La Corte di cassazione ha ritenuto,

in particolare, che l'azione nei confronti dell'a.g.o. sia esperibile nei seguenti casi:

- la spettanza del credito chiesto a rimborso è stata espressamente e formalmente riconosciuta dalla stessa Amministrazione finanziaria;

- l'Amministrazione finanziaria abbia già emesso l'ordinativo di pagamento, ma non sia stato ancora materialmente effettuato il rimborso;

In tali circostanze, infatti, secondo la Suprema Corte, il credito di cui si chiede il rimborso deve considerarsi «enucleato dal rapporto tributario, che non è o non è più in contestazione, ed integra un'ordinaria pretesa creditoria riconducibile nell'ambito dell'indebito oggettivo ed esulante dalla materia d'imposte ... Pertanto la lite che insorga sulla vicenda estintiva di quel credito, e non sul fondamento del medesimo, non presenta alcun momento di collegamento con la giurisdizione delle Commissioni tributarie, ma appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario, secondo le regole proprie della competenza per valore» (43).

Ciò chiarito, non mi sembra invece possa essere condivisa l'opinione (44), secondo la quale la

(40) Corte cost., Ord. 27 luglio 2005, n. 340, in *Corr. Trib.* n. 36/2005, pag. 2873, con commento di P. Corso e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2005, pag. 989, con commento di G. Tinelli, «Condono tributario e rimborsi d'imposta».

(41) Per alcuni spunti in tal senso si veda G. Tinelli, «Condono tributario e rimborsi d'imposta», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2005, pag. 993.

(42) Cfr. Cass. n. 1810 del 2005; che segue a Id., 3 dicembre 2003, n. 18508, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., Ord. 22 luglio 2002, n. 10725, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 3/2003, pag. 227, con commento di G. Bocalatte e A. Tomassini, «La Cassazione legittima il ricorso all'azione civile per ottenere il rimborso delle imposte» e postilla di C. Glendi, e in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id. n. 6036 del 2002; Id., 26 gennaio 2000, n. 8, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(43) Cfr. *ex pluribus* Cass. civ., SS.UU., 18 maggio 1990, n. 4311, in *Corr. Trib.* n. 25/1990, pag. 1745. Da ultimo Id., Ord. 22 luglio 2002, n. 10725, cit.

(44) M. Miscali, *Il diritto di restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo*, Milano, 2004, pag. 43 ss; Id., «Primi appunti sulla «attestazione dei crediti d'imposta», in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, pag. 1143 e ss.; Id., «La giurisdizione tributaria sul rapporto di restituzione», in *Corr. Trib.* n. 12/2006, pag. 931 ss. Cfr. anche Trib. Torino, Sez. I civ., 22 dicembre 2004, n. 36687, in *Corr. Trib.* n. 17/2005, pag. 17 ss., con nota adesiva di M. Miscali e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

competenza dell'a.g.o. (e non della Commissione tributaria) sussisterebbe laddove la spettanza del credito chiesto a rimborso sia dovuta al decorso del termine a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per poter rettificare la dichiarazione «a credito» presentata dal contribuente (45), sull'assunto che tale situazione si assumerebbe lo stesso carattere di «intangibilità» e «certezza», tipico delle due prime ipotesi individuate dalla Cassazione. Tale opinione non mi sembra condivisibile in quanto, se non erro, l'accertamento della effettiva avvenuta decorrenza dei termini di decadenza dell'azione accertatrice da parte della Pubblica amministrazione, l'accertamento della effettiva avvenuta presentazione della dichiarazione fiscale di cui la parte afferma il «consolidamento», nonché l'accertamento di eventuali fatti sopraggiunti «impeditivi» (atti di accertamenti, provvedimenti di sospen-

sione dei pagamenti, ecc.) comportano inevitabilmente una cognizione da parte del giudice adito sul rapporto tributario d'imposta sottostante, che la legge riserva in via esclusiva alla competenza delle Commissioni tributarie. In altre parole, non ritengo possibile poter equiparare un riconoscimento formale e certo del credito d'imposta da parte dell'Amministrazione finanziaria ad un presunto «riconoscimento implicito» che avverrebbe sulla base del semplice decorso dei termini di accertamento. In questo caso, ritengo che l'avvenuto «consolidamento» del credito chiesto a rimborso debba essere fatto valere dal contribuente di fronte alle Commissioni tributarie, al fine di munirsi (in caso di esito positivo del giudizio) di una sentenza di condanna, che una volta passata in giudicato sarà suscettibile di esecuzione in sede civile o a mezzo di un giudizio di ottemperanza.

■ Una conferma della matrice amministrativistica del diritto tributario e il problema dei «microrimborsi»

Raffaello Lupi

Una soluzione ineccepibile «de iure condito»

Al di là di alcune sfumature, gli Autori che precedono concordano sull'impossibilità di distinguere le ordinarie rettifiche della dichiarazione dal disconoscimento dei crediti di imposta indicati nelle dichiarazioni stesse; le argomentazioni utilizzate sono convincenti, e superano i dubbi (più che la precisa posizione contraria) che manifestavamo con Emiliano Covino, su *Dialoghi* n. 6/2007 (dove confidavamo solo di avviare un dibattito, che si è poi, fortunatamente, verificato). A pensarci bene, la soluzione sopra indicata conferma la natura del tributo come «prestazione di diritto amministrativo» cui la disciplina dell'obbligazione civilistica si applica solo residualmente, come indicavo nella voce «Obbligazione» (diritto tributario) nell'Enciclopedia Giuridica de *Il Sole - 24 Ore*. Viene smentita ancora una volta, qualora ce ne fosse bisogno, la visione superficiale (ma proprio per questo dura a morire) che accomuna il diritto tributario a una situazione in cui esistono due litiganti ed un giudice decide a chi dare ragione. Viene invece confermato lo schema teorico dove

una istituzione pubblica di riferimento, cioè l'Autorità fiscale, ha poteri di diritto pubblico, il cui mancato esercizio comporta a sua volta obblighi, nella specie quelli di rimborsare il credito da dichiarazione non tempestivamente contestato. L'esistenza, in capo all'Ufficio, di un potere autoritativo di disconoscere il credito, non tempestivamente esercitato, legittima in modo autosufficiente la richiesta di rimborso del contribuente, una volta spirato il termine per l'accertamento. Se invece fosse stato chiesto un rimborso a un privato, il mero decorso del tempo sulla richiesta non avrebbe potuto consolidare il diritto al rimborso. Sul piano della teoria della tassazione, siamo di fronte a un altro, inevitabile, riflesso della matrice amministrativistica del diritto tributario. Sono molti gli argomenti per cui è insostenibile una differenza tra insindacabilità della determinazione dell'imposta e necessità di dimostrare l'effettività delle anticipazioni (acconti o ritenute) a fronte delle quali si chiede il rimborso. Oltre alle argo-

(45) Cfr. M. Miscali, *op. loc. ult. cit.*

mentazioni degli Autori che precedono, aggiungo che questa distinzione non potrebbe essere estesa ai crediti IVA per i quali la determinazione dell'imposta e le eccedenze a credito sono molto più intrecciate di quanto sia nelle imposte sui redditi. Inoltre non sarebbe giustificata una distinzione tra le richieste di rimborso e le utilizzazioni in compensazione o le cessioni «intragruppo» (in questi ultimi casi, non trattandosi concettualmente di rimborsi, ma di compensazioni amministrative, dovrebbero operare le regole ordinarie, e quindi il credito sarebbe incontestabile con lo spirare del termine per l'accertamento).

La difficoltà «amministrativa» di gestire milioni di «micro-rimborsi»

Immaginiamo la gestione seriale di innumerevoli posizioni tributarie, la difficoltà di svolgere a tappeto liquidazioni *ex art. 36-ter* di fronte a innumerevoli «piccoli crediti» frammentati tra di loro. Ne ripareremo anche in un prossimo articolo dedicato al disconoscimento delle ritenute alla fonte a titolo di acconto, scomputate dal sostituito, ma aggiungiamo il pullulare di «crediti IVA» di qualche migliaio di euro. Teniamo conto altresì delle energie amministrative assorbite nel tutoraggio delle grandi imprese, su cui, per comprensibili esigenze politico-ambientali (connesse alla desolante mancanza di modelli teorici dell'evasione) letteralmente «si sprecano» buona parte delle energie dell'Amministrazione. Su queste premesse, prima o poi sorgerà, nell'Agenzia delle entrate, l'interrogativo su chi potrà controllare milioni di «micro crediti», di qualche migliaia di euro. Potrà venire quindi un giorno in cui i termini di intervento degli Uffici, sull'erogazione dei rimborsi, verranno sfalsati rispetto a quelli di contestazione del dichiarato. Per evitare che i contribuenti, in massa, dichiarino piccoli crediti e poi, scaduti i termini per l'accertamento, semplicemente passino alla cassa. Forse un futuro intervento legislativo metterà ulteriori limiti e condizioni, per l'erogazione dei rimborsi, rispetto all'effettuazione dei controlli. Di fronte a tali interventi qualcuno potrà forse lamentare lesioni della parità delle parti. Ci sono però posizioni processuali, e interpretative, su cui la parità delle parti

è sacrosanta, ma altre volte occorre tenere presente la diversità di ruoli, con l'Amministrazione che è una «parte pubblica», tenuta a doveri di imparzialità e correttezza, che non dovrebbe potersi avvantaggiare degli errori altrui (è un discorso che riprendiamo su questo numero per l'autotutela). D'altro canto potrebbe essere legislativamente considerata la difficoltà di gestire in modo «seriale» milioni di posizioni creditorie individuali. Magari molti crediti cadono nel dimenticatoio per mancanza di interesse, e saranno destinati alla prescrizione. Se però dovesse prendere piede il comportamento di cui parliamo in questa sede, nel tempo l'Amministrazione potrà vedersi costretta a controllare a tappeto tutte le posizioni a credito, anche quelle cui i relativi titolari non hanno alcun interesse. A questo punto, è presumibile una invocazione di aiuto al legislatore, che quando chiede l'Amministrazione, è sempre pronto a prestare ascolto.