

I RIMBORSI

(di Stefano Pepe)

SOMMARIO: 1. Premessa: presupposti dei rimborsi d'imposta. – 2. Rimborso delle imposte dirette. – 3. Rimborso delle imposte indirette. – 4. Rimborso a seguito di accertamento con adesione. – 5. Rimborso a seguito di somme oggetto di richiesta di condono. – 6. Rimborso a seguito di giudicato. – 7. Sospensione e compensazione – 8. Procedimento. – 8.1 Posizione processuale del contribuente. – 8.2 Deposito dell'istanza ad organo territorialmente incompetente. – 8.3. Impugnazione del provvedimento di diniego. – 8.4. Introduzione in corso di causa di limiti al rimborso in sede amministrativa.

1. Premessa: presupposti dei rimborsi d'imposta.

Il contribuente può essere creditore dell'Amministrazione finanziaria per aver effettuato pagamenti indebiti o aver versato somme superiori a quelle dovute (ad esempio, acconti risultati eccessivi al termine del periodo di imposta) o, infine, in ragione della previsione di crediti d'imposta da parte del legislatore.

Le ragioni poste a fondamento di un'istanza di rimborso da parte del contribuente possono essere le seguenti:

il tributo è stato riscosso in mancanza di un fondamento normativo, cui è equiparata la dichiarazione di incostituzionalità del presupposto impositivo ovvero il contrasto dello stesso con il diritto unionale;

il tributo è stato assolto spontaneamente in virtù di accertamenti o dichiarazioni erronee;

il tributo è stato riscosso erroneamente (duplicazioni o errori di calcolo).

Il rimborso si pone, dunque, quale corollario del principio di tipicità cui è sottoposta l'attività di riscossione e di regola deve essere richiesto dal contribuente con istanza all'Agenzia delle entrate entro il termine previsto dalle singole norme di imposta.

In particolare, il diritto al rimborso è posto a presidio del principio secondo cui soggetto passivo di imposta è solo colui che tale viene individuato dal legislatore, con la conseguenza che il versamento effettuato da chi non vi era tenuto, nell'erroneo ma scusabile convincimento di esservi personalmente obbligato, configura un indebito soggettivo *ex latere solventis*. Al *solvens*, pertanto, è attribuita l'azione di ripetizione che, nel diritto tributario, si traduce nella possibilità di presentare istanza di

rimborso, trovando applicazione l'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, il quale opera, oltretutto in caso di errore materiale, in quello di inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento e, dunque, in maniera indifferenziata in tutte le ipotesi di ripetibilità del versamento indebito, a prescindere dalla riferibilità dell'errore al versamento, all'*an* od al *quantum* del tributo (**Sez. 5, n. 14608/2019, Cataldi, Rv. 654112-01**).

Ad ulteriore precisazione dell'ambito applicativo dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, la Corte di cassazione ha, poi, precisato che la disciplina del rimborso d'imposta prevista da tale disposizione concerne l'ipotesi in cui il relativo versamento non sia dovuto *ab origine*, mentre, quando il diritto alla restituzione sia sorto solo in data posteriore a quella del pagamento della stessa, trova applicazione l'art. 21, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, avente carattere residuale e di chiusura del sistema e per effetto del quale l'istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione (**Sez. 5, n. 12919/2019, Cataldi, Rv. 653992-01**). Il suindicato principio è stato affermato con riferimento all'ipotesi di esenzione prevista dalla l. n. 206 del 2004 in favore dei superstiti delle vittime del terrorismo e della criminalità organizzata, decorrendo il termine per richiedere la prevista esenzione dal 1° gennaio 2008, data di entrata in vigore della l. n. 244 del 2007) che ha esteso, con effetto dal 1° gennaio 2003, l'agevolazione agli atti di terrorismo ed alle stragi di medesima matrice verificatisi all'estero delle quali siano vittime cittadini italiani.

Nello stesso solco interpretativo si pone **Sez. 5, n. 3096/2019, D'Aquino Rv. 652635-01**, la quale ha precisato che, in materia tributaria, la compensazione è ammessa soltanto nei casi stabiliti dalla legge, non potendo derogarsi al principio secondo cui le operazioni di versamento, riscossione o rimborso, come pure le deduzioni, devono essere regolate da specifiche e inderogabili disposizioni di legge, sicché, ove il contribuente abbia operato una compensazione non consentita, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito indicato dal contribuente a seguito di tale compensazione, anche se sono scaduti i termini per l'esercizio del potere di accertamento, atteso che tali termini operano limitatamente al riscontro dei crediti - e non dei debiti - del Fisco, in applicazione del principio *quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum*.

In conclusione, in mancanza di specifiche disposizioni, il contribuente deve attivarsi, secondo quanto previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, entro due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui è sorto il diritto al rimborso.

La decadenza del contribuente per il mancato rispetto dei termini fissati per chiedere il rimborso del tributo indebitamente versato, essendo

prevista in favore dell'Amministrazione finanziaria ed attenendo a situazione non disponibile, può essere rilevata d'ufficio anche in secondo grado, purché emerga dagli elementi comunque acquisiti agli atti del giudizio; sicché essa è sottratta al regime delle eccezioni nuove, a maggior ragione con riguardo ai tributi armonizzati per i quali il profilo di indisponibilità è maggiormente accentuato, costituendo risorse proprie dell'Unione europea (Sez. 6-5, n. 22399/2017, Conti, Rv. 646011-01).

2. Rimborso delle imposte dirette.

In materia di imposte sui redditi, **Sez. 5, n. 7389/2019, Condello, Rv. 653324-01**, ha precisato che il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998, opera limitatamente all'indicazione in dichiarazione di fatti diversi da quelli già dichiarati (e tali da determinare un maggior reddito, o, comunque un maggior debito d'imposta o un minor credito). Rispetto a tale facoltà resta fermo il diritto del contribuente a depositare istanza di rimborso nel termine di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 nei diversi casi di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria adempiuta, in ordine ai quali è necessaria un'operazione complementare a quella di liquidazione.

Con specifico riferimento all'ipotesi di versamenti diretti in acconto, la Corte di legittimità (Sez. 6-5, n. 02533/2018, Conti, Rv. 647107-01) ha fissato la decorrenza del termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso, ex art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, dal giorno dei singoli versamenti in acconto, nel caso in cui questi, già all'atto dell'effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, sussistendo, in quest'ipotesi, la possibilità di richiedere il rimborso sin da tale momento, a nulla rilevando la successiva riliquidazione dell'imposta complessivamente dovuta.

Più in generale, sulla questione Sez. 5, n. 12269/2017, Iannello, Rv. 644136-01, ha premesso che il rimborso dell'indebito tributario è soggetto ai termini di decadenza o prescrizione previsti dalle singole leggi di imposta, qualunque sia la ragione dello stesso, quali l'erronea interpretazione o applicazione della legge fiscale, il contrasto con norme di diritto dell'Unione europea, ovvero l'applicazione retroattiva di una norma sopravvenuta. Pertanto, poiché il diritto al rimborso di un tributo non dovuto si qualifica come indebito oggettivo di diritto comune soltanto quando venga espunta dall'ordinamento o non debba essere applicata (per dichiarazione d'incostituzionalità o per contrasto col diritto unionale) l'intera fattispecie del tributo, il regime speciale di decadenza previsto dalla legge d'imposta si applica anche ai casi di mero errore materiale commesso in sede di dichiarazione, con la conseguenza che deve trovare applicazione

l'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973. Nella medesima decisione la Corte regolatrice ha osservato, inoltre, che, ove venga contestato in radice l'obbligo del pagamento del tributo in forza di un regime di esenzione soggettiva, la non debenza si configura anche in relazione al pagamento delle rate di acconto, non trattandosi di determinazione rilevabile soltanto in sede di pagamento del saldo, per cui il suddetto termine di decadenza deve farsi decorrere dai versamenti delle dette rate di acconto.

Per altro verso, occorre considerare che il rimborso può essere effettuato d'ufficio, in virtù dell'art. 41 del d.P.R. n. 602 del 1973, per le sole imposte sui redditi qualora:

emergano errori materiali o duplicazioni, commessi dallo stesso Ufficio, nell'iscrizione di somme nei ruoli, ipotesi nella quale il medesimo provvederà allo sgravio o al rimborso;

l'ammontare della ritenuta d'acconto su redditi che concorrono a formare il reddito complessivo imponibile ai fini delle imposte sui redditi risultanti dai certificati dei sostituti d'imposta o da altra documentazione idonea o dei versamenti diretti sia superiore a quello dell'imposta liquidata ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. L'Ufficio procede al rimborso senza che il contribuente ne abbia fatto esplicita richiesta in sede di dichiarazione dei redditi. L'art. 42-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973, infatti, stabilisce che in tal caso occorre seguire una particolare procedura automatizzata la quale prevede la formazione per ciascun periodo d'imposta, entro l'anno solare successivo alla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, di liste di rimborso sulla base delle quali l'Amministrazione finanziaria predispose elenchi di rimborso, con l'indicazione dell'ammontare degli interessi calcolati, secondo le modalità stabilite dall'art. 44-*bis* del medesimo decreto, in relazione ad ogni singola partita di rimborso.

Con riferimento al rimborso di somme non dovute a titolo di IRAP, la S.C. (Sez. 6-5, n. 01543/2018, Cirillo E., Rv. 647000-02) ha ritenuto applicabile, in mancanza di una disciplina specifica posta dalla legislazione speciale in materia, la norma generale residuale di cui all'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, laddove prevede il termine biennale di decadenza per la presentazione dell'istanza, che non esclude tuttavia, una volta maturato il silenzio-rifiuto, la decorrenza del termine decennale di prescrizione ex art. 2946 c.c. Di conseguenza, il decorso della prescrizione, che comincia solo se e quando il diritto può essere fatto valere ex art. 2935 c.c., è sospeso durante il tempo di formazione del silenzio-rifiuto a norma dell'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, laddove la richiesta al Fisco di un rimborso si intende respinta, a tutti gli effetti di legge, quando siano trascorsi 90 giorni dalla data della sua presentazione, senza che l'Ufficio si sia pronunciato.

Peraltro, in accordo con un diverso indirizzo della recente giurisprudenza della Corte di cassazione, sempre in tema di IRAP, l'istanza di rimborso dell'imposta ritenuta illegittimamente versata va presentata dal contribuente entro il termine di decadenza previsto dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, in quanto l'art. 25 del d.lgs. n. 446 del 1997, istitutivo del tributo, stabilisce che, fino a quando non abbiano effetto eventuali leggi regionali, *«per le attività di controllo e rettifica delle dichiarazioni, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni in materia d'imposte sui redditi»*. Inoltre, l'art. 30, nel disciplinare la riscossione dell'imposta dovuta, prevede che quest'ultima *«è riscossa mediante versamento del soggetto passivo da eseguire con le modalità e nei termini stabiliti per le imposte sui redditi»* (comma 2) e che *«la riscossione coattiva avviene mediante ruolo sulla base delle disposizioni che regolano la riscossione coattiva delle imposte sui redditi»* (comma 6) (Sez. 6-5, n. 09935/2017, Solaini, Rv. 643808-01; Sez. 5, n. 23882/2010, Virgilio, Rv. 615727-01).

Quanto alla legittimazione a presentare le istanze di rimborso nell'ipotesi di ritenute a titolo di imposta, la Corte di legittimità ha chiarito che, in tema di misure a sostegno dei soggetti colpiti dal sisma del dicembre 1990 nelle province di Catania, Ragusa e Siracusa, previste dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002 - come in seguito precisato dall'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, nel testo novellato dall'art. 16-*octies*, comma 1, lett. *b*), della l. n. 123 del 2017, di conv., con modif., del d.l. n. 91 del 2017 - anche il percettore di reddito da lavoro dipendente può esercitare il diritto al rimborso delle somme indebitamente ritenute alla fonte e versate dal datore di lavoro, in virtù della regola generale enunciata dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, che legittima alla presentazione della relativa richiesta anche il cd. sostituito, quale effettivo beneficiario del provvedimento agevolativo (Sez. 6-5, n. 04291/2018, Manzon, Rv. 647136-02).

3. Rimborso delle imposte indirette.

In materia di IVA poiché il diritto alla restituzione dell'imposta indebitamente versata si fonda non sulla disciplina dettata dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, bensì su quella prevista dagli artt. 30, 38-*bis* e 38-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972, la presentazione della relativa istanza è assoggettata al termine di decadenza biennale ex art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, che decorre dal giorno in cui si è verificato il presupposto del rimborso, ossia dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento che dà diritto alla restituzione del versato (Sez. 5, n. 11652/2017, Lucioti, Rv. 641239-01).

Più in generale, Sez. 5, n. 04150/2018, Crucitti, Rv. 647158-02, ha chiarito che il termine di decadenza biennale, previsto dall'art. 21, comma

2, del d.lgs. n. 546 del 1992, trova applicazione, in mancanza di una disciplina specifica, anche ove una norma interna (nello specifico l'art. 19-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972) sia stata dichiarata incompatibile con il diritto dell'Unione Europea, in quanto detto termine, come affermato dalla stessa Corte di Giustizia, non è contrario ai principi di equivalenza e di effettività, poiché consente ad un soggetto normalmente diligente di far valere i propri diritti. Negli stessi termini si pone **Sez. 5, n. 4377/2019, Venegoni, Rv. 652531-01**, con la quale si è ulteriormente precisato che alla domanda di rimborso o restituzione del credito maturato dal contribuente si applica, ove manchi una disciplina specifica, la norma generale di cui all'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, che prevede un termine biennale di decadenza per la presentazione dell'istanza, il cui decorso non esclude, tuttavia, l'operare del termine decennale di prescrizione ex art. 2946 c.c. che decorre, una volta maturato il silenzio-rifiuto su detta istanza, ossia dopo novanta giorni dal deposito senza che sia intervenuta una pronuncia dell'Ufficio su di essa.

Sempre in tema di IVA, si è affermata la compensazione, ex art. 56 della l.fall., del relativo credito chiesto a rimborso dal fallito con i debiti erariali, sorti anteriormente alla dichiarazione di fallimento, anche quando il controcredito del fallito divenga liquido od esigibile successivamente, non determinandosi violazione del principio di neutralità dell'imposta poiché la posizione IVA maturata in epoca precedente la dichiarazione di fallimento è differente da quella successiva, ponendosi la coincidenza della partita IVA per le operazioni prefallimentari e postfallimentari come circostanza meramente occasionale, che non muta l'autonomia giuridica delle operazioni facenti capo al fallito, di cui il curatore è avente causa e amministratore del patrimonio, e quelle riferibili alla massa dei creditori, nel cui interesse opera il curatore stesso, quale gestore del patrimonio altrui, con conseguente necessità di redazione, ai sensi dell'art. 74-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, di due distinte dichiarazioni IVA, aventi ad oggetto le operazioni effettuate dal fallito anteriormente e successivamente al fallimento (**Sez. 5, n. 14620/2019, D'Aquino, Rv. 654072-01**).

In tema di rimborso sulle accise sul gasolio, secondo **Sez. 5, n. 14645/2019, Manzon, Rv. 654114-01**, la modifica apportata al d.P.R. n. 444 del 1997 dalla l. n. 266 del 2005 non ha derogato, anche dopo l'introduzione del d.P.R. n. 277 del 2000, le disposizioni che prescrivono la fattura quale esclusiva prova idonea a fondare la richiesta di rimborso. La Corte di cassazione ha rilevato, infatti, che il d.P.R. n. 277 del 2000, disciplinando le modalità per poter beneficiare del credito derivante dalla riduzione degli oneri imposti agli autotrasportatori di merci per conto terzi o per conto proprio (nazionali o comunitari), richiede, ai fini della fruizione delle agevolazioni, l'esibizione, su richiesta dell'Ufficio, dei

«documenti giustificativi concernenti gli elementi dichiarati», dovendo riportarsi nella dichiarazione i dati delle fatture di acquisto e stabilendo, solo per casi particolari e per un periodo transitorio (dal 16 gennaio 1999 all'11 ottobre 2000, data di entrata in vigore), che la scheda carburanti di cui al d.P.R. n. 444 del 1997 tenga luogo della fattura.

Sempre con riferimento a istanze di rimborso relative al pagamento di accise assume altresì rilievo **Sez. 5, n. 5956/2019, Succio, Rv. 652967-01**, secondo cui, nel caso in cui l'accisa sia stata pagata sulla base di una norma interna successivamente dichiarata in contrasto con una direttiva europea da una sentenza della Corte di giustizia UE, il termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso decorre dalla data del versamento dell'imposta e non da quella, successiva, in cui è intervenuta la pronuncia, purché detta direttiva, benché non tempestivamente trasposta nell'ordinamento italiano, sia qualificabile come *self executing*.

4. Rimborso a seguito di accertamento con adesione.

La Corte di cassazione (Sez. 5, n. 13129/2018, De Masi, Rv. 648473-01) si è occupata dell'ammissibilità dell'istanza di rimborso presentata dal contribuente a seguito di accertamento con adesione. In particolare, la S.C. ha ritenuto che, poiché avverso l'accertamento definito per adesione è preclusa ogni forma d'impugnazione, devono ritenersi improponibili anche le istanze di rimborso in quanto esse costituirebbero una surrettizia forma d'impugnazione dell'accertamento in questione che, invece, in conformità alla *ratio* dell'istituto, deve ritenersi intangibile.

5. Rimborso a seguito di somme oggetto di richiesta di condono.

La Corte di legittimità è anche intervenuta sulla possibilità da parte del contribuente di richiedere il rimborso su somme pagate a seguito di condono e successivamente non dovute in quanto richieste con atto di accertamento poi annullato (Sez. 5, n. 30236/2018, Giudicepietro, Rv. 651428-01). In particolare, tale pronuncia ha affermato che, in tema di rimborso d'imposta, la presentazione da parte del contribuente di dichiarazione integrativa volta a regolarizzare le situazioni pregresse ai sensi dell'art. 9 del d.l. n. 70 del 1988, conv. in l. n. 154 del 1988, non esclude la rimborsabilità delle somme versate e non dovute, posto che la riapertura dei termini per effettuare i versamenti non incide sulla successiva possibilità di verifica in ordine alla sussistenza ed all'entità dell'obbligazione tributaria.

6. Rimborso a seguito di giudicato.

Con riferimento alla richiesta di rimborso conseguente a sentenza passata in giudicato, Sez. 5, n. 28367/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651226-01, ha affrontato il tema relativo al procedimento che il contribuente deve avviare al fine di ottenere quanto riconosciuto gli nell'ipotesi di inerzia dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, avendo riguardo al disposto dell'art. 68, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 – per il quale «*se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della C.T.P., con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70 alla C.T.P. ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla C.T.R.*» – la Corte di legittimità ha affermato che il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle Commissioni tributarie, regolato dall'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, è ammissibile ogni qual volta debba farsi valere l'inerzia della pubblica Amministrazione rispetto al giudicato, ovvero la difformità dell'atto posto in essere dalla medesima in ottemperanza al giudicato rispetto al contenuto della sentenza da eseguire. Tale giudizio presenta connotati diversi rispetto al corrispondente, e - per taluni versi - concorrente giudizio esecutivo civile, dal quale si differenzia, perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nel giudicato, ma di rendere effettivo quel comando, anche, e specialmente, se privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo. Conclude la sentenza che, pertanto, la domanda volta ad ottenere, nelle forme del giudizio (tributario) ordinario, anziché in quelle del giudizio di ottemperanza ex art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, il rimborso di quanto corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito da una sentenza passata in giudicato è inammissibile siccome proposta secondo un rito diverso da quello previsto come necessario dalla legge, quindi inidonea a conseguire una pronuncia di merito, configurando detta questione una vicenda *litis ingressus impediens*.

7. Sospensione e compensazione.

La S.C. (Sez. 5, n. 27784/2018, Venegoni Rv. 651081-01) ha affermato che, in tema di rimborsi IVA, l'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, deve essere interpretato nel senso che l'esistenza di carichi fiscali pendenti non giustifica la sospensione degli stessi, in quanto, da un lato, la predetta disposizione normativa, avendo carattere speciale, può trovare applicazione solo rispetto ai procedimenti penali per i reati fiscali in essa richiamati e, da un altro, tale interpretazione è coerente con la

giurisprudenza eurounitaria, per la quale misure conservative adottate dagli Stati nazionali, che incidano sulla restituzione dell'eccedenza d'IVA attraverso meccanismi compensativi/sospensivi, pur non precluse in assoluto ove vengano in rilievo gli interessi finanziari degli Stati nazionali, devono tuttavia rispettare il principio di proporzionalità e non negare radicalmente il diritto alla detrazione, che connota il principio di neutralità dell'imposta. Si pone in continuità con tale principio **Sez. 5, n. 02893/2019, Federici, Rv. 652516-01**, secondo cui l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 23, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 (nella formulazione applicabile *ratione temporis*, anteriore alle modifiche di cui all'art. 16 del d.lgs. n. 158 del 2015) può sospendere il pagamento del rimborso del credito IVA richiesto dal contribuente, qualora vanti un controcredito derivante da contestazione o da irrogazione di sanzioni, nei limiti della somma risultante dall'atto impositivo, ovvero, in caso di contenzioso, dell'importo accertato in sede giurisdizionale, pur in assenza di giudicato, sicché, ove l'atto impositivo venga annullato in sede giurisdizionale, anche mediante una pronuncia non definitiva, dovranno ritenersi caducate le ragioni per il permanere della sospensione.

8. Procedimento.

Come indicato nelle premesse, il d.lgs. n. 546 del 1992 indica i termini entro i quali il contribuente deve presentare l'istanza di rimborso. In argomento occorre segnalare, nella recente giurisprudenza della S.C., Sez. 6-5, n. 12898/2018, Conti, Rv. 648525-01, la quale ha chiarito che l'atto con il quale l'Amministrazione finanziaria invita il contribuente, che ha presentato un'istanza di rimborso, a produrre documentazione non costituisce riconoscimento del debito, ai sensi dell'art. 2944 c.c., né interrompe il decorso della prescrizione, per difetto del requisito dell'univocità. Il Collegio, richiamando principi già affermati dalla giurisprudenza di legittimità (Sez. 5, n. 18929/2011, Sambito, Rv. 618738-01) ha, altresì, precisato che non può essere attribuita efficacia interruttiva alle semplici sollecitazioni che si limitino a contenere manifestazioni prive del carattere di intimazione e di espressa richiesta formale al debitore.

8.1. Posizione processuale del contribuente.

A seguito di un ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. avverso la sentenza di merito che aveva ritenuto che la mera indicazione nella dichiarazione dei redditi del credito chiesto a rimborso fosse sufficiente a dimostrare il diritto vantato dal contribuente, la Corte di legittimità si è occupata della

posizione processuale che il contribuente assume nel processo contro il provvedimento di rigetto dell'istanza di rimborso.

Premesso che nella controversia avente ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo, il contribuente è attore in senso non solo formale ma anche sostanziale, la S.C. ne ha tratto la duplice conseguenza che, da un lato, grava sullo stesso l'onere di allegare e provare i fatti cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato e, da un altro, le argomentazioni con le quali l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita, costituiscono mere difese, non soggette ad alcuna preclusione processuale. La Corte di cassazione ha inoltre precisato che, in relazione a richieste di rimborso d'imposte, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini di decadenza operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio *quae temporalia ad agendum, perpetua ad exceptiendum*. A fronte dell'onere probatorio posto a carico del contribuente nel giudizio di impugnazione del provvedimento di diniego dell'istanza di rimborso, non assume rilevanza l'obbligo dello stesso, previsto dall'art. 2220 c.c., di conservare le scritture contabili solo per un periodo di dieci anni, poiché l'onere di conservazione della documentazione ha tenuto distinto da quello della prova in giudizio, che segue le regole generali di cui all'art. 2697 c.c. (Sez. 5, n. 12291/2018, Condello, Rv. 648374-01).

Sez. 5, n. 31626/2018, Condello, Rv. 651628-01, ha affermato che nel processo tributario, quando il contribuente impugni il silenzio-rifiuto formatosi su una istanza di rimborso, deve dimostrare che, in punto di fatto, non sussiste nessuna delle ipotesi che legittimano il rifiuto, e l'Amministrazione finanziaria può, dal canto suo, difendersi a tutto campo, non essendo vincolata ad una specifica motivazione di rigetto, con la conseguenza che le eventuali falle del ricorso introduttivo possono essere eccepite in appello dall'Amministrazione a prescindere dalla preclusione posta dall'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto, comunque, attengono all'originario *thema decidendum* (sussistenza o insussistenza dei presupposti che legittimano il rifiuto del rimborso), fatto salvo il limite del giudicato.

8.2. Deposito dell'istanza ad organo territorialmente incompetente.

La S.C. (Sez. 6-5, n. 05203/2018, Lucioti, Rv. 647494-01), in tema di rimborso delle imposte sui redditi, disciplinato dall'art. 38, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, ha affermato che la presentazione della relativa istanza ad un organo diverso da quello territorialmente competente a

provvedere costituisce atto idoneo non solo ad impedire la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso, ma anche a determinare la formazione del silenzio-rifiuto impugnabile dinanzi al giudice tributario, sia perché l'Ufficio non competente (purché non estraneo all'Amministrazione finanziaria) è tenuto a trasmettere l'istanza all'Ufficio competente secondo le regole di collaborazione tra organi della stessa Amministrazione, sia alla luce dell'esigenza di una sollecita definizione dei diritti delle parti, ai sensi dell'art. 111 Cost.

Tale pronuncia – nel superare un precedente indirizzo giurisprudenziale (Sez. 5, n. 04037/2010, D'Alessandro, Rv. 611686-01), che trovava il proprio fondamento in una pronuncia delle Sezioni Unite (Sez. U, n. 11217/1997, Finocchiaro, Rv. 509830-01) la quale, peraltro, faceva riferimento alla previgente disciplina del contenzioso tributario (art. 16, comma 6, del d.P.R. n. 636 del 1972) ed era antecedente sia alla promulgazione dello Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212 del 2000) che alla revisione dell'art. 111 Cost. – si basa sui più recenti principi in materia di collaborazione tra Uffici della P.A. e tra questa ed il contribuente, nonché sul citato precetto costituzionale (sul punto v. anche, in senso conforme, Sez. 5, n. 27117/2016, Esposito A., Rv. 642378-02).

8.3. Impugnazione del provvedimento di diniego.

Poiché l'indicazione in dichiarazione di un credito d'imposta costituisce già istanza di rimborso, la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che il corrispondente diritto alla restituzione può essere esercitato a partire dall'inutile decorso del termine di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza contenuta nella dichiarazione, su cui si forma il silenzio-rifiuto, impugnabile ex art. 19, comma 1, lett. g), del d.lgs. n. 546 del 1992, senza che sia necessario attendere la scadenza dei termini entro i quali l'Amministrazione deve esercitare i propri poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento vero e proprio, che non riguardano l'esercizio dei diritti del contribuente (Sez. 5, n. 10690/2018, Guida, Rv. 647839-01).

8.4. Introduzione in corso di causa di limiti al rimborso in sede amministrativa.

Sez. 6-5, n. 06213/2018, Luciotti, Rv. 647496-01, affrontando il tema della rilevanza dello *ius superveniens* che regolamenti le modalità di rimborso rispetto ad un giudizio in corso volto ad ottenere tale rimborso, ha evidenziato che, in mancanza di disposizioni transitorie, l'introduzione di limiti quantitativi al procedimento di rimborso da parte di una legge sopravvenuta non incide su tali giudizi, in quanto esso non involge il titolo

del diritto alla ripetizione, che si forma nel relativo processo, ma esclusivamente sull'esecuzione del medesimo.