

## IL RIMBORSO TRIBUTARIO PARZIALE

di *Giuseppe Di Nardo*

### 1) **Premessa,**

Non raramente avviene che il contribuente effettui il pagamento di un tributo, o ne subisca la ritenuta, in misura maggiore di quella effettivamente dovuta.

Tanto può verificarsi per mero errore dello stesso contribuente o dell'Amministrazione Finanziaria oppure anche perchè, in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, siano state esposte detrazioni o deduzioni che comportino una riduzione del tributo pagato.

In tali casi il contribuente può presentare richiesta di rimborso all'A.F. che può tenere uno dei seguenti comportamenti: A) accoglimento della istanza con restituzione della somma richiesta; B) rigetto della richiesta con relativo provvedimento; C) silenzio/rifiuto; D) pagamento di un rimborso solo parziale mediante apposito provvedimento oppure mediante il mero versamento della somma sul conto del contribuente (o con la corresponsione di un assegno bancario).

Orbene, mentre nelle prime tre ipotesi indicate non si pongono problemi poiché: A) nella prima ipotesi il contribuente non può effettuare alcuna contestazione per difetto di interesse; B) nella seconda ipotesi può impugnare il provvedimento di diniego con ricorso, da presentare alla competente Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, entro sessanta giorni dalla notifica del diniego (ex artt.19 e 21, primo comma, Dlgs 546/92); C) nella terza ipotesi può presentare ricorso al predetto Giudice dopo il termine di giorni novanta dalla presentazione dell'istanza di rimborso e fino alla scadenza del termine di prescrizione del diritto (ex artt.19 e 21, secondo comma, Dlgs.546/92); D) seri problemi si pongono invece nell'ipotesi di rimborso parziale, anche per le diverse risoluzioni del problema che risultano dalle varie sentenze del Giudice di legittimità e di cui si dirà di seguito.

### 2) **La giurisprudenza prevalente sul rimborso tributario parziale**

Già nell'anno 2005 fu sottoposto alla Corte di Cassazione il caso di una contribuente che, a fronte della esistenza di un credito risultante dalla dichiarazione IRPEF, avendo ricevuto un rimborso parziale, aveva presentato un' istanza perchè le fosse corrisposta la somma residua non compresa, senza motivazione, nel provvedimento di rimborso e quindi, decorsi i novanta giorni per la formazione del silenzio rifiuto, aveva impugnato quest'ultimo innanzi al Giudice tributario ex art.19 e 21, comma 2, Dlgs 546/92.

Con sentenza n.12336 la Suprema Corte affermò che il rimborso parziale contenuto nel relativo provvedimento doveva essere *“qualificato come provvedimento di rigetto, sia pure implicito, della richiesta di rimborso originariamente avanzata dalla contribuente, in ordine alla parte relativa all'importo non rimborsato: la diretta correlazione con tale richiesta e l'assenza, nel provvedimento di rimborso, di qualsivoglia riserva o indicazione nel senso di una sua eventuale natura interlocutoria (ad es., richiesta di chiarimenti o di integrazione documentale) inducono, infatti, senz'altro a ritenere che esso non possa aver configurato altro che un atto a contenuto parzialmente reiettivo. Al riguardo, questa Corte ha già affermato che il provvedimento di reiezione parziale della domanda di rimborso di tributi indebitamente pagati può essere anche implicito, allorchè contenuto in un atto direttamente destinato a statuire sulla domanda medesima (Cass. n.8339/1987 e n.12804 del 2002).*

Nella stessa sentenza la Corte si premurava di precisare che *“il provvedimento in questione costituisce atto impugnabile quale rifiuto espresso”* e che *“in presenza dell'adozione di un atto – sia pur parzialmente positivo- (e non di una totale inerzia) dell'amministrazione in relazione alla richiesta di rimborso, “non essendo ammessa dalla legge una seconda istanza di rimborso per mancato accoglimento della prima...con l'ulteriore conseguenza dell'inidoneità dell'istanza stessa alla formazione di un silenzio rifiuto e dell'inammissibilità del ricorso giurisdizionale per difetto di provvedimento impugnabile”.*

Tanto premesso la Corte dichiarava inammissibile il ricorso perchè tardivamente proposto.

Nella successiva sentenza n.14846/2008 la S.C., dopo avere ribadito i concetti già enunciati nella precedente predetta sentenza in ordine alla impugnabilità del rimborso parziale come atto di rigetto, sia pure implicito, della richiesta di rimborso della maggior somma e quindi *“impugnabile quale rifiuto espresso nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, ai sensi degli artt. 19 e 21 Dlgs 546/92”*, aggiungeva che doveva *“pertanto escludersi che il contribuente possa, pur dopo l'intervento del rimborso parziale (e senza addurre elementi idonei a rilevarne la natura interlocutoria), proseguire la controversia introdotta con l'impugnazione del silenzio-rifiuto in ordine all'istanza di rimborso (sia pure riducendo l'originaria domanda) senza impugnare il rifiuto implicitamente contenuto nell'atto di rimborso parziale (v. Cass. n.12336 del 2005)”*.

I predetti principi trovavano espressa conferma nelle successive sentenze della S.C. nn.27438/2008, 4587/2010, 23786/2010, 8195/2015, 18872/2020, 22595/2020, 23157/2020, 23786/2020, 41032/2021.

In particolare nella sentenza 8195/2015 il Giudicante aveva cura di rilevare che le sentenze 27438/2008 e 10783/2007 avevano puntualizzato che *“poichè l'istanza del contribuente è volta ad ottenere la materiale restituzione della somma che asserisce di aver indebitamente versato, il mancato pagamento di tale somma da parte dell'Amministrazione integra comunque un sostanziale rigetto dell'istanza, ed è pertanto impugnabile indipendentemente dalla legittimità del rifiuto, ed in particolare dall'inesigibilità del credito, la quale attiene non già alla natura dell'atto, ma al merito della pretesa, con la conseguenza che il contribuente è legittimato a sottoporre al giudice tributario le ragioni del suo disaccordo sulla risposta ricevuta, ogni qualvolta la sua richiesta di rimborso non abbia ottenuto concreta ed effettiva soddisfazione da parte dell'Amministrazione finanziaria”*.

### **3) La contraria minoritaria giurisprudenza**

Il principio, affermato dalla prevalente giurisprudenza in precedenza indicata, secondo il quale il provvedimento di accoglimento parziale dell'istanza di rimborso di tributi, anche in caso di omessa motivazione, implica necessariamente l'esistenza di un provvedimento di rigetto implicito per la parte non accolta, rigetto che il contribuente può impugnare – come rifiuto espresso – nel termine di giorni sessanta dalla notifica (ex artt. 19 e 21, primo comma, Dlgs 546/92) era contrastato da parte, se pure minoritaria, della giurisprudenza del Giudice di legittimità.

Invero già nella sentenza n.12382/2004 si rinviene l'affermazione secondo cui *“E' errato, perchè non è affatto vero, che un provvedimento di accoglimento parziale di una istanza di rimborso implichi necessariamente un provvedimento di rigetto per la parte non accolta (non si può escludere un contenuto di tipo integrativo: richiesta di produzione documentale). Il silenzio rifiuto parziale, a differenza del silenzio rifiuto totale, presuppone l'esistenza di un provvedimento positivo (benchè parziale), il cui contenuto deve essere interpretato. Il silenzio rifiuto totale presuppone il nulla e, quindi, non occorre altro per procedere all'impugnazione. Il silenzio rifiuto parziale, invece presuppone l'esistenza di un provvedimento il cui contenuto può anche essere di tipo non necessariamente reietivo nella parte in cui non accoglie l'istanza di rimborso. Pertanto, a differenza del silenzio totale che non è suscettibile di interpretazione, in quanto nel contesto normativo che qui interessa ha il valore tipizzato del rifiuto, il silenzio parziale non implica ex se il rigetto dell'istanza nella parte in cui non è espressamente accolta. Per cogliere contenuti e limiti del provvedimento che si presenta come di parziale accoglimento, occorre una valutazione di merito di tutto il suo contesto...”*.

L'indicato principio, secondo il quale il provvedimento di accoglimento parziale di un'istanza di rimborso non necessariamente implica l'esistenza di un provvedimento implicito (e tacito) di rigetto per la parte di rimborso non accolta, trovava piena conferma nelle sentenze della S.C. nn.2881/2009 e 5338/2020.

Con la sentenza della Cassazione n. 20200 del 2020, esaminandosi il caso di un contribuente che, dopo che era stata respinta una sua prima istanza di annullamento in autotutela avverso un avviso di accertamento divenuto definitivo, invece di proporre impugnazione avverso il detto atto preferiva proporre ulteriore istanza di annullamento in autotutela, veniva affermato il seguente principio:

*“Non è consentito al contribuente proporre ripetute istanze di autotutela avverso accertamenti tributari divenuti definitivi, e decidere quale impugnare innanzi al giudice, potendo essere proposto ricorso soltanto avverso il diniego espresso o tacito, a seguito della formazione del silenzio rifiuto, relativo alla prima istanza proposta, e soltanto invocando ragioni di interesse generale all'annullamento dell'accertamento definitivo, che si assume siano state trascurate dall'Amministrazione finanziaria”.*

Come è evidente nella specie è fatta confusione tra il diniego tacito (o implicito) e il silenzio rifiuto che, come meglio si dirà di seguito, sono due istituti distinti e avverso i quali sono possibili rimedi diversi di impugnazione, ovvero per il primo il ricorso ex artt.19 e 21, primo comma, Dlgs. e per il secondo il ricorso ex artt. 19 e 21, secondo comma, Dlgs.546/92.

La confusione tra il provvedimento di rigetto implicito e il silenzio rifiuto (di cui all'art.21, comma 2, Dlgs 546/92) è resa palese nella recentissima sentenza n.26907/2022 (dep. il 13 settembre 2022) in cui era esaminato il caso di un contribuente che aveva proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale avverso un atto della Banca d'Italia contenente un vaglia cambiario col quale era stato rimborsato solo parzialmente un credito risultante dalla dichiarazione IRPEF.

Nella concreta fattispecie la questione sottoposta all'esame della Corte aveva ad oggetto il problema della giurisdizione poiché sia il primo che il secondo giudice tributario avevano dichiarato il loro difetto di giurisdizione assumendo che risultava impugnato un atto della Banca d'Italia.

La Corte, correttamente, cassava la sentenza del giudice di appello impugnata osservando che oggetto del ricorso del contribuente era in effetti il rigetto implicito, sia pure parziale, dell'istanza di rimborso del contribuente, ovvero un atto dell'Amministrazione finanziaria, e quindi rinviava al Giudice tributario di appello per la decisione di merito.

Nella motivazione della sua decisione, di certo corretta (come già evidenziato) quanto alla determinazione della giurisdizione del Giudice tributario, la Corte aveva modo di ricordare la precedente giurisprudenza di legittimità sul rimborso tributario parziale, ma nel fare ciò esponeva concetti contraddittori.

Invero il Giudicante richiamava innanzitutto il consolidato principio, affermato dalla prevalente giurisprudenza, secondo cui in caso di emissione di un provvedimento di rimborso parziale, che non evidenzia la sua natura meramente interlocutoria, il detto provvedimento, per la parte non rimborsata, ha valore di rigetto implicito impugnabile quale rifiuto espresso nel termine di giorni sessanta (artt. 19 e 21, primo comma, Dlgs. 546/92).

Subito dopo, però, affermava che in caso di rimborso tributario parziale *“il relativo provvedimento, ove evidenzia la volontà di negare tale rimborso per l'altra parte del tributo, integra un un rigetto implicito, impugnabile davanti alle commissioni tributarie ai sensi e nel termine di cui all'art.21 del dlgs 546/1992 decorrente dalla data di notifica del provvedimento...”*.

Più avanti, ricordato che nel caso esaminato era stato emesso solo un rimborso parziale con atto della Banca d'Italia, assumeva che il detto rimborso *“presupponeva inevitabilmente il rigetto implicito, sia pure parziale, dell'istanza...”* avverso il quale il contribuente *“aveva la possibilità di ricorrere solamente avverso il diniego, tacito, a seguito della formazione del silenzio rifiuto relativo all'originaria istanza proposta...”*.

Precisava quindi che *“...il silenzio serbato dall'Amministrazione finanziaria sull'istanza di riconoscimento di un'esenzione o agevolazione...deve essere qualificato come silenzio-rifiuto”* e che nel caso sottoposto al suo esame *“oggetto dell'impugnativa è sempre stato un provvedimento (di rifiuto parziale implicito della domanda di rimborso) proveniente direttamente dall'Amministrazione finanziaria...”*.

E' fin troppo evidente che nella specie si fa confusione tra due concetti ben differenti, ovvero il rigetto parziale implicito ed il silenzio rifiuto, sia pure parziale (ovvero rifiuto tacito come qualificato dall'art.21, comma 2, Dlgs 546/92) da parte dell'A.F. avverso un'istanza di rimborso proposta dal contribuente.

Invero il giudice ricordava nella premessa il principio (consolidato nella giurisprudenza di legittimità) secondo cui si è in presenza di un rigetto implicito parziale dell'istanza di rimborso qualora l'A.F. *“accolga solo in parte l'istanza del contribuente proposta ai sensi dell'art.38 del*

*DPR 602/73 rivolta ad ottenere lo sgravio di un tributo iscritto a ruolo, in tal caso il relativo provvedimento, ove evidenzi la volontà di negare tale rimborso per l'altra parte del tributo, integra un rigetto implicito impugnabile davanti alle commissioni tributarie ai sensi e nel termine di cui all'art.21 del Dlgs. 546/92, decorrente dalla data di notifica del provvedimento”.*

Affermava quindi, contraddittoriamente, che nel caso oggetto del suo esame, in cui non era stato emesso alcun provvedimento (ma solo corrisposto un rimborso parziale), e quindi non sussisteva alcuna motivazione, il rimborso della minor somma *“presupponeva inevitabilmente il rigetto implicito, sia pure parziale dell'istanza volta ad ottenere l'importo complessivo di...”*.

E' pertanto palese che nella specie, in contrasto con quanto già affermato, si confonde il fatto oggettivo della mera corresponsione parziale della minor somma (ovvero il silenzio rifiuto, sia pure parziale, di corrispondere l'intera somma richiesta dal contribuente) con l'esistenza di un provvedimento dalla cui motivazione sia desumibile la volontà dell'A.F. di negare il rimborso per l'altra parte del tributo, ovvero col rigetto implicito parziale.

Sussiste, inoltre, contrasto anche con i principi affermati dalla prevalente giurisprudenza (indicata al par.1) in base ai quali ai fini del rigetto implicito parziale è pur sempre richiesta l'esistenza di un provvedimento di accoglimento parziale, provvedimento del tutto inesistente nel caso, esaminato nella citata sentenza n. 26907/2022, nel quale si era verificato unicamente il fatto della corresponsione di parte della somma richiesta a rimborso.

Comunque, prima di esaminare le varie forme ed i vari significati che può assumere l'istituto del silenzio della A.F. avverso l'istanza di un contribuente, è bene chiarire subito che il rigetto implicito parziale dell'istanza, impugnabile nei modi e nei tempi in cui si impugna il provvedimento contenente il rigetto espresso, si configura unicamente in presenza di un provvedimento espresso di accoglimento parziale dell'istanza dalla cui motivazione siano desumibili i motivi del rigetto parziale.

Nell'ipotesi che detti motivi non siano in alcun modo desumibili, perchè nessun riferimento al rigetto parziale è contenuto nella motivazione di accoglimento parziale dell'istanza, si è in presenza di un'ipotesi di rifiuto tacito, se pure parziale, della P.A., e tanto si verifica a maggior ragione allorquando difetti del tutto un provvedimento dell'A.F. (come nel caso oggetto della già indicata sentenza n.26907/2022: rimborso parziale mediante assegno bancario e senza alcun provvedimento).

Nella detta ultima ipotesi non potrà mai ritenersi l'esistenza di un provvedimento di rigetto implicito trattandosi invece di un caso di silenzio rifiuto parziale ricorribile ex artt. 19 e 21, secondo comma, Dlgs.546/92. Del resto, difettando ogni motivazione sulla non corresponsione della maggior somma richiesta, non si vede in qual modo il contribuente potrebbe confutare l'inesistente provvedimento di rigetto parziale.

Da quanto precede risulta che non è assolutamente condivisibile l'insegnamento della giurisprudenza prevalente indicata nel par.1), ovvero che il rimborso parziale, contenuto nel relativo provvedimento, deve essere in ogni caso *“qualificato come provvedimento di rigetto, sia pure implicito, della richiesta di rimborso originariamente avanzata...in ordine alla parte relativa all'importo non rimborsato...”*.

#### **4) La differenza tra silenzio assenso, silenzio diniego, silenzio devolutivo, silenzio inadempimento e silenzio facoltativo nel diritto amministrativo**

Prima di illustrare il significato del silenzio, totale o parziale, nel diritto tributario, ed i rimedi che contro di esso può adottare il contribuente, è opportuno chiarire che nei giudizi tributari di regola l'interesse del ricorrente è finalizzato unicamente all'annullamento (totale o parziale) dell'atto di accertamento o di riscossione impugnato.

Invece nei giudizi sui rimborsi il ricorrente ha interesse non solo all'annullamento dell'atto ma anche all'erogazione della somma che richiede a titolo di rimborso (totale o parziale).

Come affermato da autorevole e prevalente dottrina allorquando l'A.F., a fronte di un'istanza di rimborso del contribuente, resta del tutto silente, oppure non manifesta chiaramente i motivi per i

quali nega il rimborso, il giudice tributario oltre a sindacare la legittimità del silenzio deve anche valutare la fondatezza della pretesa del contribuente.

Tanto premesso è bene ricordare che, in via generale, nel diritto amministrativo esistono varie tipologie del silenzio, ovvero varie modalità con cui si manifesta l'inerzia della Pubblica Amministrazione la quale, in violazione del dovere di emettere un provvedimento su richiesta del cittadino, come previsto dall'art.2 della Legge n.241/1990, rimane silente.

Il **Silenzio assenso** costituisce la regola generale prevista dall'art.20 L.241/90. Esso si configura quando la P.A., ricevuta l'istanza del privato, non emette alcun provvedimento decorsi 30 giorni: in tale ipotesi il silenzio equivale a provvedimento di accoglimento della domanda.

Il **Silenzio diniego** equivale a provvedimento di rigetto dell'istanza del privato e si verifica nei casi specificamente previsti dalla legge (es.: art.25, comma 4, L.241/90, per la richiesta di accesso ai documenti, decorsi 30 giorni dall'istanza; o art. 53, comma 10, Dlgs 165/2001, per la richiesta di autorizzazione proveniente da pubblici dipendenti, decorsi giorni 45 dall'istanza).

Il silenzio assenso e il silenzio rigetto sono accomunati nella categoria del **Silenzio significativo** poiché essi hanno la valenza di provvedimenti.

Il **Silenzio inadempimento** (detto anche Silenzio non significativo) sussiste nell'ipotesi che la legge non attribuisca alcun valore provvedimentale al silenzio della P.A., considerandolo pertanto come comportamento meramente omissivo, ovvero dato di fatto

Avverso il Silenzio/Inadempimento il cittadino può reagire o in via amministrativa (ex art.2 L. 241/90) presentando apposito ricorso al superiore gerarchico del funzionario che omise di provvedere oppure in via giurisdizionale, presentando ricorso al TAR competente e instaurando così un giudizio sul rapporto che, escluso il potere di emettere il provvedimento richiesto dal cittadino, evidenzia l'inadempimento della P.A. dell'obbligo di definire il procedimento con un provvedimento (artt. 31 e 117 del Codice del Processo Amministrativo), anche con condanna della detta P.A. all'adozione di un provvedimento (il cui contenuto sarà determinato dalla P.A. in caso di attività discrezionale) e con nomina di un commissario ad acta. Ovviamente, nell'ipotesi di omissione da parte della P.A. di attività vincolata, il G.A. indica anche il contenuto del provvedimento che non potrà essere diverso.

Il **Silenzio devolutivo** si verifica quando, per disposizione di legge, il silenzio di una P.A. comporta che la competenza sia attribuita ad altra autorità (es. art.17, comma 1 L.241/90 per le richieste di valutazioni tecniche non soddisfatte di competenza di altri enti: decorso il termine previsto o comunque giorni 90, è possibile fare richiesta ad altro ente).

Il **Silenzio facoltativo** si configura allorché la P.A. richieda un parere facoltativo. Dopo decorso inutilmente il termine previsto la P.A. potrà procedere facendo a meno dell'atto facoltativo.

## 5) Il silenzio/rifiuto nel diritto tributario

In ordine alla qualificazione del silenzio/rifiuto nel diritto tributario va innanzitutto precisato che se è pur vero che il legislatore menziona il rifiuto tacito della restituzione di tributi (e sanzioni) non dovuti tra gli atti impugnabili (artt.19 e 21 Dlgs 546/92), in realtà il detto rifiuto tacito non è affatto un provvedimento di diniego di rimborso, ma un mero fatto, ovvero un comportamento omissivo dell'A.F. in violazione, da parte della predetta, del dovere di emettere un provvedimento sull'istanza di restituzione di un tributo proposta dal contribuente.

Tanto trova piena conferma anche nella assoluta diversità della disciplina dei termini previsti per la proposizione del ricorso del contribuente avverso i provvedimenti emessi dall'A.F., da quella prevista per il silenzio/rifiuto della stessa A.F.

Pertanto non si deve mai confondere il silenzio rigetto, che è previsto nei casi specifici dalla legge ed è equiparato ad un provvedimento di rigetto espresso dell'istanza del contribuente, come tale impugnabile nel termine di giorni sessanta cui al comma primo dell'art.21 Dlgs.546/92, con il silenzio/rifiuto che è un mero comportamento di fatto dell'A.F. (che non emette alcun provvedimento sull'istanza del contribuente) ed è impugnabile nel termine di cui al comma secondo dell'art.21 cit. (termine di prescrizione del diritto e dopo il decorso di giorni 90 dalla proposizione

della domanda).

Da tanto consegue che la domanda di rimborso proposta dal contribuente è un presupposto processuale dell'azione di rimborso e deve pertanto esistere antecedentemente al ricorso che in difetto è da considerare inammissibile.

Il silenzio-rifiuto su detta domanda non è affatto un provvedimento ma un mero fatto comportamentale dell'A.F. che, se perdura per oltre 90 giorni, rende azionabile la pretesa del contribuente innanzi alla Corte di Giustizia Tributaria. Nell'eventualità che il contribuente proponga il ricorso prima della scadenza del predetto novantesimo giorno il suo ricorso è da considerare meramente improcedibile ma può, comunque, essere riproposto dopo il decorso del termine stesso.

Va ancora chiarito che, come ritenuto dal Giudice di legittimità (v. Cass. 4773/2009), in ossequio ai principi di collaborazione e buona fede (art.7 L.212/2000) e del giusto processo (art.111 Cost.), il silenzio-rifiuto dell'A.F. è impugnabile anche se proveniente da ufficio incompetente.

Sulla base dei medesimi principi si è affermato che la presentazione di un'istanza di rimborso ad ufficio incompetente impedisce la decadenza del contribuente per il diritto al rimborso, poiché l'ufficio incompetente, purchè appartenente alla stessa Amministrazione, ha l'obbligo di trasmettere l'istanza all'ufficio competente (v. Cass. 9407/2005 e 5203/2018).

E' da chiarire poi che nel diritto tributario il silenzio/rifiuto, da intendere come mero comportamento dell'A.F., che non adempie al dovere di emettere un provvedimento sull'istanza di rimborso del contribuente, è di norma silenzio non qualificativo, ovvero mero diniego di provvedere poichè in soli due casi la legge conferisce al detto silenzio il valore di provvedimento di accoglimento dell'istanza del contribuente, ovvero di silenzio/assenso.

Il primo caso di silenzio/assenso è previsto dall'art.1, dai commi da 537 a 544, della Legge n.228 del 2012 (c.d. legge di stabilità per il 2013): esso concerne l'ipotesi del contribuente il quale, ritenendo di avere ricevuto una cartella esattoriale o un'ingiunzione di pagamento infondata, oppure di avere subito un'azione esecutiva o cautelare infondata, presenta istanza al concessionario della riscossione (e non all'ente impositore) per ottenere la sospensione del provvedimento.

Dispone in proposito il comma 540 del cit. art.1 che *“In caso di mancato invio, da parte dell'ente creditore, della comunicazione prevista dal comma 539 (contenente l'esito dell'esame dell'istanza, ndr) e di mancata trasmissione dei conseguenti flussi informativi, al concessionario della riscossione, trascorso inutilmente il termine di duecentoventi giorni dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore allo stesso concessionario della riscossione, le partite di cui al comma 537 sono annullate di diritto e quest'ultimo è considerato automaticamente scaricato dei relativi ruoli...”*.

Il secondo caso di silenzio/assenso è previsto dall'art.16, comma 1 lett.a, del DL n.185/2008 (coord. con la legge di conversione n.2 del 2009) che, modificando il comma 9 della legge n.413 del 1991, che dispone in ordine alla richiesta, da parte del contribuente alla Direzione Generale del MEF, di parere in ordine all'applicabilità di disposizioni relative all'accertamento di imposte dirette (DPR 600/73) o di imposte sui redditi (DPR 917/86), dispone che *“La mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente equivale a silenzio/assenso”*.

## **6) Conclusione: la difesa del contribuente avverso il rimborso parziale**

Alla luce delle considerazioni in precedenza esposte è possibile esaminare quali mezzi il contribuente possa utilizzare per tutelare il suo diritto al rimborso richiesto nell'ipotesi che la sua pretesa sia accolta solo in parte dall'A.F.

Come è già stato chiarito le ipotesi di accoglimento solo parziale da parte dell'A.F. dell'istanza di rimborso di un tributo proposta da un contribuente sono le seguenti: 1) emissione di un provvedimento attributivo del rimborso parziale: A) con motivazione esplicita sia per la parte di somma concessa che per quella denegata; B) con motivazione implicita, deducibile chiaramente dalla motivazione della somma concessa, per la residua somma; C) con motivazione relativa unicamente alla parte di somma concessa, senza alcuna motivazione per la residua somma; 2)

attribuzione di parte della somma richiesta senza emissione di alcun provvedimento (mediante accredito bancario o con assegno bancario).

E' evidente che nei primi due casi si sarà in presenza di un provvedimento, esplicito o implicito, di rigetto per la somma non concessa, provvedimento impugnabile nel termine di giorni sessanta dalla comunicazione ai sensi degli artt.19 e 21, primo comma del Dlgs.546/92.

Invece nelle ipotesi indicate sub C) e sub D) è ravvisabile il silenzio rifiuto parziale, poiché: 1) nella ipotesi sub C) l'A.F. non emette alcun provvedimento sulla somma residua, provvedimento non desumibile nemmeno implicitamente dalla motivazione del provvedimento di accoglimento parziale dell'istanza di rimborso proposta dal contribuente; 2) nell'ipotesi sub D non è emesso alcun provvedimento, né per la minor somma rimborsata, che è corrisposta solo con assegno o accredito bancario, nè per quanto concerne la somma non rimborsata.

Nelle predette due ultime ipotesi il contribuente si vedrà pertanto costretto a far valere la sua pretesa con i rimedi previsti dalla legge per il silenzio-rifiuto parziale, ovvero proposizione del ricorso al Giudice tributario competente dopo il decorso di giorni 90 dalla data della presentazione della sua istanza e prima del decorso del termine di prescrizione del diritto.

(Giuseppe Di Nardo)

Gennaio 2023

(Garante del contribuente per il Molise)