

Le liti da rimborso e il principio di non contestazione

di Marco Pane (*) e Alessandro Foderà (**)

Il tema delle c.d. liti da rimborso e della ripartizione dell'onere probatorio in capo al contribuente e alla Amministrazione finanziaria è di stretta attualità ed è stato oggetto di numerose pronunce di merito e di legittimità. Il principio che si desume da queste pronunce riguarda l'applicazione anche al campo del diritto tributario del principio di non contestazione: la parte che eccepisce l'inefficacia della pretesa attorea, ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto, deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda. A tal proposito, sia che si voglia intendere questo principio in maniera rigorosa e quindi come onere dell'Amministrazione finanziaria di contestare in maniera specifica e non generica, ma soprattutto tempestiva, tutte le asserzioni della parte ricorrente, sia che lo si voglia intendere in maniera più attenuata, resta comunque l'importanza, sia nel diritto civile che in quello tributario, dell'introduzione di questo principio e soprattutto delle finalità che esso mira a realizzare. Con esso si è inteso responsabilizzare le parti processuali e limitare l'assunzione di prove e la cognizione del giudice a ciò che realmente necessita di essere definito perché davvero oggetto di sostanziale contestazione, con benefici effetti tra l'altro sulla durata del processo e sulla relativa razionale gestione.

1. Premessa

Dopo che è stato acclarato - a livello giurisprudenziale - che il **principio di non contestazione** trova applicazione in generale nel diritto tributario, si pone la questione dell'applicabilità del principio di non contestazione alle liti di rimborso e, in caso positivo, con quali peculiarità e regole specifiche.

Due sono gli aspetti di maggior importanza ed interesse che caratterizzano le **liti da rimborso**: (i) la ripartizione dell'onere probatorio tra le parti, distinguendo tra liti da rimborso che conseguono ad un rifiuto tacito, dalle liti che conseguono invece da rifiuto espresso, (ii) la possibilità, sancita dalla sentenza n. 5069 del 15 marzo 2016 della Corte di cassazione a Sezioni Unite per l'Amministrazione finanziaria di contestare il diritto al rimborso da dichiarazione richie-

dendo - praticamente *ad libitum* - documenti e chiarimenti al contribuente ai fini dell'accertamento della sussistenza di un proprio debito.

Sotto il primo profilo, nelle liti da rimborso (ed in particolare in quelle che scaturiscono dal c.d. silenzio-rifiuto della Pubblica amministrazione), l'**onere probatorio** si caratterizza per una ripartizione simile a quella del processo civile (ricorrente e resistente rispettivamente attore e convenuto in senso sostanziale, con l'onere di dimostrare i fatti costitutivi del diritto azionato gravante sul primo).

A tal proposito, occorre circoscrivere quali fatti, in concreto, siano giudizialmente valutabili e da porre a fondamento della decisione in base all'art. 115 c.p.c.

Mentre la norma appare generica limitandosi all'indicazione dei fatti senza alcuna giuridica

(*) Avvocato e Dottore commercialista in Roma, Studio Bernoni Grant Thornton.

(**) Dottore commercialista e Revisore legale in Milano, Studio Bernoni Grant Thornton.

qualificazione degli stessi, l'elaborazione giurisprudenziale (1) e la dottrina hanno, invece distinto i fatti in **"principali"** e **"secondari"** specificando che, i primi sono i fatti costitutivi del diritto azionato concernenti l'oggetto della domanda e le relative eccezioni, mentre, i fatti secondari sono costituiti dalle circostanze dedotte al solo fine di dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi, cioè dei fatti principali. È evidente allora che (come vedremo *infra*) ai fini della operatività del principio di non contestazione il fatto, sia principale sia secondario, deve essere indicato in maniera chiara, precisa e, soprattutto, deve avere carattere di decisività al fine o di essere posto a fondamento della decisione, se fatto principale, o di supportare la sussistenza dei fatti principali, se trattasi di fatto secondario. Per quanto concerne, invece il rapporto tra la regola processuale della "non contestazione" declinata nelle liti di rimborso ed il diritto dell'Amministrazione finanziaria - di matrice giurisprudenziale - di eccepire senza limiti temporali l'insussistenza di un proprio debito anche se risultante da dichiarazione, verrà evidenziato come emergano forti criticità e dubbi in merito al concreto rispetto (i) del diritto del contribuente di non essere assoggettato all'infinito al potere impositivo e (ii) del principio di parità delle armi di cui all'art. 111 della Costituzione.

2. Liti da rimborso e ripartizione dell'onere probatorio tra Fisco e contribuente

Giova evidenziare, al fine di contestualizzare la narrazione, che per la **ripetizione dell'indebito** in ambito tributario (2) vige un regime speciale rispetto alla regola generale dell'indebito oggettivo prevista dall'art. 2033 (3) del c.c. La ripetizione dell'indebito tributario, deve, infatti, essere richiesta mediante **istanza di parte** da presentarsi entro i termini previsti da ciascuna legge di imposta. Quando non è applicabile una

specifica legge di imposta al caso concreto, si ricorre in via residuale all'ultimo periodo dell'art. 21 comma 2 (4), del D.Lgs. n. 546/1992, non trovando applicazione il termine prescrizione decennale previsto dalla disciplina civilistica (5). Deve tuttavia ricordarsi che quando l'Amministrazione finanziaria abbia riconosciuto il diritto di credito sia nell'*an* sia nel *quantum* senza sottoporlo a condizioni (6), non può maturare il c.d. silenzio-rifiuto (7) e la causa rientra nella giurisdizione civile, applicandosi conseguentemente la disciplina per la ripetizione dell'indebito oggettivo (8).

A seguito della proposizione della istanza di rimborso, l'Amministrazione finanziaria potrà opporre o un **"diniego espresso"** (ovvero con provvedimento motivato negare il rimborso), oppure assumere un comportamento inerte facendo maturare il c.d. silenzio rifiuto. In entrambi i casi (rispettivamente entro 60 giorni dalla ricezione del provvedimento di diniego espresso e decorsi 90 giorni dalla presentazione - ma entro gli ordinari termini prescrizione - in caso di silenzio rifiuto), all'istante è consentito l'accesso alla giurisdizione tributaria.

Dopo aver delineato il quadro entro il quale si innestano le riflessioni che saranno svolte, si può sin da subito evidenziare che il processo tributario ha natura dispositiva.

I poteri istruttori del giudice, infatti, si estrinsecano nei limiti dei **fatti dedotti dalle parti** (art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992). La conseguenza è che i fatti che possono essere oggetto di valutazione da parte del giudice sono solo quelli allegati dalle parti nelle loro difese, con la conseguenza che il giudice tributario non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere della prova che incombe sulle stesse (9).

Come rilevato da autorevole dottrina, il concetto di **onere della prova** (10) assume un duplice significato, soggettivo ed oggettivo.

(1) Si veda in particolare Cass., SS.UU., 23 gennaio 2002, n. 761.

(2) Oltre ad imposte ed interessi, sono da ricomprendere ad esempio danni da svalutazione monetaria, costi delle fidejussioni rilasciate per l'ottenimento di rimborsi.

(3) "Chi ha eseguito un pagamento non dovuto ha diritto di ripetere ciò che ha pagato. Ha inoltre diritto ai frutti e agli interessi dal giorno del pagamento, se chi lo ha ricevuto era in mala fede, oppure, se questi era in buona fede, dal giorno della domanda."

(4) "Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda

di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione."

(5) Cass., ord. 11 dicembre 2013, n. 27773, Id. 23 ottobre 2015, n. 21674.

(6) Cass., SS.UU., 5 marzo 2008, n. 5902.

(7) Cass. 20 dicembre 2011, n. 27621.

(8) Cass., SS.UU., 23 luglio 2010, n. 20077.

(9) Cfr. *ex pluribus*, Cass. n. 673/2007.

(10) Art. 2697 c.c.: "Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.

Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda."

Approfondimento

Processo tributario

Il concetto **soggettivo**, opera “nel momento prodromico ed impone all’attore l’onere di provare i fatti costitutivi del diritto affermato ed al convenuto di provare i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi dello stesso”.

Per quanto attiene al profilo **oggettivo**, il concetto di onere della prova “si estrinseca, nel momento conclusivo del processo, nella regola di giudizio sul fatto incerto, laddove sussista incertezza per il giudice in ordine all’esistenza o meno dei fatti rilevanti per la decisione e indica quale parte debba subire le conseguenze sfavorevoli di questa incertezza... In altre parole la parte che non avrà soddisfatto l’onere ad essa imposto sarà dichiarata soccombente dal giudice” (11).

Ciò premesso, le liti di rimborso costituiscono un *unicum* nel processo tributario (assieme, per la verità, alle liti avverso atti impositivi che contestano deduzioni, detrazioni, agevolazioni ed esenzioni) perché esse derogano all’ordinario **riparto dell’onere probatorio** - che vede la Pubblica amministrazione gravata di dimostrare il credito portato in giudizio - attribuendolo al ricorrente, il quale diviene attore in senso sostanziale.

Poiché, come visto, in un sistema dispositivo, il giudice ha solo il potere residuale di integrare gli elementi probatori delle parti, senza tuttavia svolgere un ruolo sostitutivo/integrativo, è evidente che nello specifico caso delle liti di rimborso il ricorrente deve prestare particolare attenzione alla allegazione di tutti i fatti costitutivi del proprio diritto.

È vero, infatti, che il giudice può in virtù del “**principio di acquisizione probatoria**” utilizzare, ai fini della formazione del proprio convincimento, tutte le risultanze istruttorie, comunque ottenute a prescindere dalla parte dalla quale provengono (12). Ma d’altro canto, in assenza delle tempestive allegazioni della parte che ne è onerata, quest’ultima è inevitabilmente destinata a soccombere nella lite.

Prima, di addentrarsi nei rapporti tra oneri di allegazione della parte attorea e principio di non contestazione, è opportuno fare un doveroso, ancorché sintetico, richiamo alle implicazioni sul piano processuale della ricezione di un diniego espresso o viceversa della maturazione

del silenzio rifiuto e della relativa successiva impugnazione.

Il **provvedimento di diniego espresso**, infatti, al pari di un atto impositivo, circoscrive la lite ai soli elementi motivazionali in esso contenuti. Al contrario, nel caso di silenzio rifiuto, il processo tributario assume i connotati dell’accertamento della situazione fattuale e giuridica del diritto reclamato in giudizio, in questo assumendo i connotati tipici dell’accertamento di un diritto nell’ambito del processo civile. Per tale motivo, il ricorso avverso un silenzio rifiuto al rimborso, può essere riproposto (sempre entro gli ordinari termini prescrizionali) anche nel caso in cui il ricorso introduttivo sia dichiarato inammissibile.

E ancora, pur in assenza di consistenti indicazioni giurisprudenziali, per autorevole dottrina, nel caso di processo instaurato avverso un silenzio rifiuto, dovrebbe essere possibile integrare/modificare nel ricorso introduttivo i motivi fondanti l’originaria istanza di rimborso (13) (mancando, al contrario del diniego espresso, un provvedimento che circoscriva l’ambito della lite). E se così non fosse, sarebbe comunque possibile incardinare autonomi ricorsi fondati su istanze di rimborso contenenti diverse causali, non verificandosi peraltro alcuna litispendenza (14).

Corollario di quanto precede è che, al contrario rispetto quanto ordinariamente avviene in relazioni agli atti impositivi ed ai provvedimenti di diniego espresso alla ripetizione di un indebitato, l’estinzione del processo di primo grado o di rinvio, non comporta la cristallizzazione del rifiuto al rimborso (l’azione, come visto, può infatti essere riproposta).

3. Principio di non contestazione e diritto tributario

Oltre all’onere di allegazione e prova, le parti costituite nel processo tributario hanno l’obbligo di **specificata contestazione** dei fatti allegati dalla controparte (art. 115 del c.p.c.) (15).

L’applicabilità di tale disposizione al processo tributario da ritenersi oggi pacifica (16), era per la verità già stata sancita dalla giurisprudenza di legittimità con una serie di arresti culminati

(11) Cfr. C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle Leggi del Processo Tributario*, IPSOA Wolters Kluwer, 2017, pag. 100.

(12) Cass. 14 novembre 2012, n. 19870.

(13) Cfr. A. Marcheselli, *Contenzioso Tributario, Guide e Soluzioni*, IPSOA Wolters Kluwer, 2017, pag. 611.

(14) Comm. trib. prov. di Treviso 3 ottobre 2012, n. 76/4/12,

citata in *Contenzioso Tributario, Guide e Soluzioni*, IPSOA Wolters Kluwer, 2017, pag. 610.

(15) Art. 115 c.p.c.: “Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita”.

(16) In virtù del rinvio al c.p.c. previsto dall’art. 1, comma 2

con la sentenza n. 1540/2007 della Corte di cassazione. La *ratio* della applicabilità nel processo tributario, è stata individuata nella necessità di garantire una **ragionevole durata del processo** mediante l'immediata delimitazione, ove possibile, della materia realmente controversa (17).

Se l'obbligo di contestazione è violato, il giudice, oltre che i fatti provati, deve opportunamente apprezzare i fatti (vedremo *infra* quali) non specificamente contestati dalle parti costituite, consentendo così, grazie all'economia processuale derivante dal summenzionato principio, l'emissione di una pronuncia in tempi ragionevoli.

Peraltro, la necessità della specificità della contestazione, oltre ad essere chiaramente statuita nella norma, è stata sostenuta dalla stessa Agenzia delle entrate con la circolare 31 marzo 2010, n. 17.

Tale specificità si deve estrinsecare nella negazione compiuta della esistenza dei fatti allegati dalla controparte nell'ambito della mera difesa (18), oppure nella specifica enucleazione di eccezioni (19): in entrambi i casi, non è quindi sufficiente l'uso di espressioni rituali e generali (20), e per ciò tali inidonee a contestare i fatti allegati da controparte.

Inoltre, oggetto della contestazione devono essere esclusivamente i fatti e **non le valutazioni o argomentazioni giuridiche** (21).

Secondo la giurisprudenza di legittimità, i fatti da contestare sono sia quelli costitutivi del diritto, i c.d. **fatti principali**, sia fatti secondari, i c.d. **fatti probatori** (22). Anche questi ultimi, pertanto, se non contestati, sono da ritenersi provati (23). La prova del fatto secondario, tuttavia, non vincola automaticamente il giudice a

ritenere provato anche il fatto principale, ma certamente può concorrere ad influenzare il suo libero convincimento (24).

Si pensi, ad esempio, alla istanza di rimborso dell'IRAP per assenza di autonoma organizzazione richiesta da un medico. Ove il ricorrente allegasse di aver operato senza una struttura organizzativa (fatto principale) tale da integrare il presupposto impositivo, deducendo ad esempio l'assenza di altri collaboratori non occasionali nel periodo in esame, la presenza di un'unica segretaria con mansioni esecutive, la presenza di beni strumentali non eccedenti il minimo necessario per lo svolgimento dell'attività in forma individuale (fatti secondari), la parte pubblica, ben dovrebbe, al fine di scongiurare l'applicazione del principio di non contestazione sui fatti secondari, contestarli - ove possibile - adducendo ad esempio, che da verifiche più specifiche risultano collaborazioni non occasionali con medici specializzati e la presenza di strumentazioni tipiche di uno studio medico associato. Viceversa, i fatti secondari non contestati allegati dal ricorrente, pur non obbligando il giudice a ritenere fondato il fatto principale (l'assenza di autonoma organizzazione in questo caso), ben possono influenzare il suo libero convincimento.

Evidentemente, inoltre, il principio di non contestazione, in virtù del principio di **parità delle armi** di cui all'art. 111 della Costituzione, deve applicarsi - senza limitazioni - pariteticamente a tutte le parti (25) costituite, con esclusione, pertanto, del contumace (26).

Esse devono controbattere alle allegazioni avversarie nella **prima difesa utile** (27), ossia in

del medesimo D.Lgs, in assenza di norma di senso contrario nel D.Lgs. n. 546/1992 e anche secondo la giurisprudenza recente Cass. 18 giugno 2014, n. 13834 e Id. 31 maggio 2013, n. 13753.

(17) Cfr. *Commentario breve alle Leggi del Processo Tributario*, cit., pag. 107.

(18) Nell'attività di mera difesa, il convenuto contesta l'esistenza dei fatti costitutivi del diritto dell'attore già indicati nella domanda, ma non introduce altri fatti di carattere principale (cioè non allega alcuna eccezione, fatto estintivo modificativo o impeditivo), non allargando cioè l'oggetto dell'accertamento del giudice a fatti diversi da quelli già indicati nella domanda. Attraverso la mera difesa, cioè, il convenuto nega che il diritto dell'attore sia mai sorto.

(19) L'allegazione di un fatto estintivo, modificativo o impeditivo del diritto dell'attore.

(20) Chindemi, "Il principio di non contestazione nel giudizio tributario", in *Boll. trib.*, n. 19/2015, pag. 1373 ss.

(21) Cass., SS.UU., 23 gennaio 2002, n. 761.

(22) Sono fatti secondari quei fatti che non espandono l'oggetto del processo, ma che restano ad una valenza meramente

probatoria dei fatti principali (e delle eccezioni). Attraverso i fatti secondari si allegano in sostanza circostanze utili che hanno la sola funzione di dare dimostrazione dell'esistenza o dell'inesistenza dei fatti principali.

(23) Cass. 2 dicembre 2015, n. 24521.

(24) Cass., SS.UU., 23 gennaio 2002, n. 761.

(25) Un arresto - per la verità - sembra registrarsi con la Cass. n. 13483/2016, ove testualmente è dato leggere che: "Conviene premettere che nel processo tributario il principio di non contestazione trova applicazione sul piano probatorio, ma non anche su quello delle allegazioni, poiché la specificità del giudizio tributario comporta che la mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente non equivale ad ammissione, né determina il restringimento del *thema decidendum* ai soli motivi contestati".

(26) Cass., ordinanza, 4 novembre 2015, n. 22461.

(27) Cass. 21 maggio 2008, n. 13079 e Cass. 27 febbraio 2008, n. 5191. Anche qui, in verità, si registrano pronunce di segno opposto, cfr. sentenza 8 ottobre 2014, n. 21197.

sede di ricorso introduttivo/atto di controdeduzioni (o memorie/motivi aggiunti nel caso in cui controparte documenti non conosciuti) (28), a meno che l'impossibilità sia dipesa dalla mancata allegazione dettagliata e specifica della parte avversa (29).

Una diversa interpretazione finirebbe con lo svilire la finalità dello strumento, che è appunto quella di deflazionare il contenzioso contenendolo entro tempi ragionevoli di durata.

Qualche ulteriore e doverosa considerazione deve essere effettuata in merito al concreto funzionamento del principio di non contestazione. La sua applicazione, come rimarcato da autorevole dottrina (30), non può tuttavia essere automatica e senza adattamenti. Se, infatti, in una lite di rimborso, fosse sufficiente la **generica contestazione** della parte pubblica affinché scatti l'onere della prova del contribuente, si potrebbe giungere a conseguenze paradossali.

Si pensi, ad esempio, al soggetto dettagliante, il quale errando abbia migliaia di operazioni attive verso soggetti prevalentemente consumatori finali, applicando erroneamente un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta. Se, al fine di denegare il rimborso, all'Ufficio fosse sufficiente contestare un indebito arricchimento per assenza di restituzione dell'IVA addebitata in eccesso ad ogni singolo consumatore finale, il contribuente dettagliante si vedrebbe onerato della prova, non giustificabile, abnorme e sproporzionata, di una miriade di fatti.

4. Applicazione concreta del principio di non contestazione nelle liti da rimborso

Nella ricostruzione della concreta applicazione del principio di non contestazione, può essere utile esaminare il contenuto di alcuni recenti sentenze emesse dalle Commissioni tributarie e dalla Corte di cassazione e quindi verificare se i principi generali sopra menzionati in tema di ripartizione dell'onere probatorio implicano necessariamente un'inversione di questo **onere a carico del contribuente** nel caso delle liti da rimborso conseguenti ad un rifiuto tacito e quali eccezioni e contestazioni l'Amministrazione finanziaria è obbligata a sollevare al fine di non risultare soccombente nel corso del giudizio.

A tal proposito, pare utile in primo luogo esaminare il contenuto della sentenza n. 6686/2018

depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Roma in data 23 marzo 2018. In questa sentenza che ha riguardato una lite da rimborso inerente l'applicazione dell'agevolazione prevista dalla Legge n. 388/2000 (c.d. **Tremonti Ambiente**) ed in particolare una lite conseguente ad un **rifiuto tacito**, i giudici hanno riconosciuto la fondatezza del ricorso sulla base della documentazione depositata dal contribuente nel corso del giudizio. Più in particolare, la sentenza chiara nei suoi contenuti, ha affermato il diritto di rimborso dell'IRAP sulla base della copiosa documentazione prodotta dal ricorrente e sulla base del fatto che l'Amministrazione finanziaria non ha contestato specificamente la determinazione del *quantum* dell'agevolazione e il possesso del requisito soggettivo necessario di PMI per beneficiare della stessa agevolazione.

Da ciò emerge che i giudici in questa particolare fattispecie hanno fatto proprio il principio di diritto evidenziato nelle memorie illustrative depositate dalla società ricorrente, ovvero il principio secondo cui la parte (e quindi in questo caso l'Amministrazione finanziaria) che eccepisce l'inefficacia della pretesa attorea, ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto, deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda.

Essendo quindi state le contestazioni dell'Amministrazione finanziaria del tutto generiche e meramente dilatorie, i giudici in applicazione dell'art. 115 del c.p.c. hanno posto a fondamento della decisione, oltre che i fatti provati, anche i fatti non specificamente contestati dalla stessa Agenzia delle entrate.

In questa particolare fattispecie: (i) le risultanze emerse dalla **perizia allegata alla richiesta di rimborso** e al ricorso, oltre che (ii) i bilanci e (iii) le dichiarazioni sostitutive attestanti il possesso del requisito soggettivo. Tutti fatti secondari che tuttavia, come visto in precedenza, se non adeguatamente contestati dal convenuto/resistente, sono perfettamente idonei ad influenzare il libero convincimento del giudice a favore dell'accoglimento del diritto di credito vantato in giudizio dall'attore.

A tal proposito, pare opportuno specificare che la regola dell'art. 115 del Codice di procedura civile impone che la **contestazione** sia "**specifica**" (31) poiché la genericità della contestazione equivale alla mancata contestazione e comporta i medesimi effetti sul piano probatorio; più esat-

(28) Cass. 2 luglio 2014, n. 15051.

(29) De Roma, *Il principio di non contestazione*, pag. 2689.

(30) Cfr. *Contenzioso Tributario, Guide e Soluzioni*, cit., pag.

305.

(31) Cfr. A. Bodrito, "Liti di Rimborso IRAP: Onere della prova, contestazione e corretta motivazione della sentenza", in

tamente l'onere gravante sulle parti non è quello di contestare specificamente l'allegazione avversaria non condivisa ma quello di assumere un grado di specificità della contestazione proporzionata al contenuto descrittivo delle deduzioni avversarie e alla specificità delle allegazioni dell'altra parte, prendendo così specifica posizione intorno a quest'ultima senza quindi limitarsi ad una generica contestazione (32).

Concretamente, nel caso di specie, quindi, quando l'Amministrazione contestava con l'atto di controdeduzioni l'ammontare del beneficio non avrebbe potuto limitarsi a contestare apoditticamente le perizie depositate dalla società ricorrente senza proporre una metodologia alternativa di calcolo o quando ad esempio contestava la sussistenza del requisito soggettivo non avrebbe potuto semplicemente affermare il superamento dei parametri previsti ai fini della qualificazione di PMI senza confutare nello specifico la documentazione prodotta dalla ricorrente, consistente nei bilanci, nella dichiarazione sostitutiva rilasciata dal legale rappresentante attestante il possesso del requisito soggettivo. Nel caso di specie, inoltre, è risultato evidente che il risultato favorevole per il contribuente è derivato dalla particolare attenzione prestata nel caso specifico alla allegazione di tutti i fatti costitutivi del proprio diritto e nel completo assolvimento dell'onere probatorio.

Un'altra interessante sentenza relativa alle c.d. liti da rimborso e che ci porta ad affrontare la questione indicata in premessa relativa al limite applicativo del principio di non contestazione nel caso di liti da rimborso conseguenti ad un rifiuto tacito e connesse a crediti esposti in dichiarazione, è la sentenza n. 825/2017 resa dalla Commissione tributaria regionale Lazio in data 23 febbraio 2017.

In questa controversia, veniva negato un rimborso di un **credito IRPEG** relativo all'anno di imposta 1997, esposto nella dichiarazione relativa a quella annualità e richiesta da una compagnia assicurativa. In questa sentenza, i giudici hanno affermato che l'Amministrazione finanziaria non sarebbe soggetta ad alcun termine decadenziale per l'accertamento della sussistenza di un proprio debito, sulla scorta della pronuncia della Corte di cassazione a SS.UU. n. 5069 del 15 marzo 2016 (33).

Nella citata sentenza della Commissione tributaria regionale Lazio, i giudici hanno applicato pedissequamente il principio affermato nella più recente giurisprudenza della Cassazione, secondo cui il Fisco può contestare un **credito emergente dalla dichiarazione** anche dopo che è scaduto il termine per controllare e modificare il contenuto della dichiarazione medesima. Tuttavia, la sentenza non convince.

In primo luogo essa, come detto si adegua alla tesi della Cassazione a Sezioni Unite (34), che è

Corr. Trib., n. 46/2014. Secondo l'autore, la contestazione dell'Amministrazione finanziaria, rilevante al fine di evitare "il fatto controverso", è ovviamente, la contestazione sul fatto e non su quella sulla valutazione giuridica. Inoltre, la contestazione deve poi essere tempestiva e specifica. Tempestiva, per evitare il formarsi del fatto incontestato, vuol dire nella prima difesa utile; specifica, significa che la contestazione non può essere generica, riferita in generale a tutti i fatti affermati dalla controparte. La parte che contesta ha l'onere di individuare analiticamente ciascuno dei fatti affermati dalla controparte e di contestarli in modo pertinente.

(32) Cfr. P. Russo, "Il Principio di non contestazione come regola di semplificazione probatoria", in *il fisco*, n. 18/2015. L'autore ricorda come il principio di non contestazione debba necessariamente essere coordinato con il principio di "vicinanza della prova", con la ovvia conseguenza che la specificità della contestazione varierà a seconda della prossimità del contestatore al fatto. Tuttavia tale specificità non comporta che la contestazione debba essere anche "esplicita" (ossia riferita in modo espresso ai fatti prodotti da controparte), essendo invece ammissibile anche una contestazione "implicita", ossia collegata alla proposizione di fatti incompatibili (sotto il profilo logico funzionale) con quelli dedotti dalla controparte. Per quanto concerne l'elemento della "negazione esplicita", deve rimarcarsi che secondo una parte della giurisprudenza di legittimità, la semplice negazione realizzerebbe una contestazione meramente generica, in quanto tale inidonea ad assolvere l'onere gravante sulla parte.

(33) La Corte di cassazione con la sentenza n. 5069 del 15 marzo 2016 ha precisato che "In tema di rimborso di imposte, l'Amministrazione Finanziaria può contestare il credito esposto 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 decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio *quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum* (9529/2009) che del resto, risulta adottata in sede di Sezioni Unite (5069/2016)."

(34) Con la sentenza n. 5069 del 15 marzo 2016, le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno enunciato il principio secondo il quale i termini di decadenza stabiliti per procedere all'accertamento non si applicano alle richieste di rimborso di un credito di imposta esposto in dichiarazione dei redditi. In particolare, le Sezioni Unite hanno ritenuto non potere condividere l'interpretazione contenuta nella sentenza n. 9339/2012, secondo cui, qualora il contribuente abbia presentato la dichiarazione annuale, ai fini di un'imposta, esponendo un credito di rimborso, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a provvedere sulla richiesta di rimborso nei termini di decadenza stabiliti per procedere all'accertamento in rettifica. Diversamente, decorso il termine predetto, senza che sia stato adottato alcun provvedimento da parte della Pubblica amministrazione, il diritto al rimborso esposto nella dichiarazione si cristallizza nell'*an* e nel *quantum*, rimanendo preclusa all'Amministrazione finanziaria ogni contestazione dei fatti che hanno originato la

Approfondimento

Processo tributario

giustamente criticata. Invero la **dichiarazione** del contribuente è **modificabile** dal contribuente e dall'Ufficio solo attraverso apposite procedure (rispettivamente di rimborso e di accertamento o controllo formale) previste dalla legge a pena di decadenza. Trascorso il periodo di tempo a disposizione per correggere il contenuto della dichiarazione, questo diventa ovviamente immutabile, fissando in modo definitivo gli elementi costitutivi e i termini quantitativi del rapporto tributario per il periodo di imposta cui fa riferimento la dichiarazione.

Del resto, rifiutare un rimborso significa incrementare la tassazione in capo al contribuente, al pari degli effetti prodotti da un accertamento riguardante un maggiore reddito; in più, l'inesistenza dei presupposti del diritto al rimborso accampato dal contribuente ben può (e deve) essere oggetto di rilievo in un atto di accertamento avente ad oggetto la dichiarazione. Ne consegue che, come l'Ufficio, scaduto il termine per l'accertamento, non può più pretendere una maggiore imposta fondata sulla determinazione di un reddito superiore a quello dichiarato, lo stesso Ufficio, una volta privato del potere di accertamento per decorrenza dei termini, non dovrebbe più poter pretendere il pagamento di una maggiore imposta fondata sulla negazione della spettanza di un rimborso.

In secondo luogo, la Commissione tributaria regionale ha escluso il diritto al rimborso della Società ritenendo insussistenti i presupposti di quel diritto. La Commissione tributaria regionale, pur ammettendo che "la società appellata" ha prodotto "copiosa documentazione", si limita ad affermare che "l'onere della prova del preteso pagamento indebito di imposte ricade sul contribuente" (35) e che "ogni ulteriore motivo o eccezione non espressamente affrontato o/e argomentato deve ritenersi assorbito e, in ogni caso, respinto".

Secondo la Commissione tributaria regionale, evidentemente, non era stata raggiunta la prova che alla società spettasse il rimborso. Ora, a

prescindere da ogni considerazione sulla adeguatezza della motivazione resa, qui interessa sottolineare come la Commissione tributaria regionale ha omesso di considerare inoltre che mentre per l'accertamento dei crediti tributari dell'Amministrazione finanziaria la potestà di verifica e di accertamento è sottoposta a precisi termini decadenziali (da tre a cinque anni), la valutazione della sussistenza di un debito (quale il credito di imposta chiesto a rimborso nella dichiarazione dei redditi) sarebbe sottoposta allo stesso termine prescrizione di dieci anni previsto per il riconoscimento del diritto al rimborso.

In questo senso, si è espressa la Commissione tributaria provinciale di Vicenza con la sentenza n. 1032 del 19 ottobre 2016 (36) che ha precisato come i termini concessi all'Amministrazione finanziaria per la contestazione di un suo debito non siano estesi *ad libitum*, equiparando di fatto i termini concessi al contribuente con la richiesta di rimborso a quelli necessari al Fisco per effettuare i relativi controlli. Né vale ad interrompere la prescrizione, qualsiasi atto dell'Amministrazione finanziaria contenente una semplice richiesta di integrazione documentale. Nel caso, infatti, di atti interruttivi della prescrizione proposti dall'Agenzia delle entrate per contestare la natura e l'ammontare di un debito, è necessario che la stessa invii al contribuente un formale provvedimento di **sospensione dell'esecuzione del rimborso**. Infatti, conformemente all'orientamento espresso dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 25674 del 5 dicembre 2014, può dirsi che "per poter considerare sospeso e/o interrotto il **termine prescrizione** (che decorre tra l'altro dall'esposizione del credito nella dichiarazione annuale), è necessario un formale atto di sospensione dell'esecuzione del rimborso emesso dall'Agenzia delle entrate debitrice - non potendosi considerare tale, né la richiesta documentazione probatoria né la richiesta di una specifica garanzia" (37).

pretesa di rimborso. Secondo le Sezioni Unite della Cassazione, invece i termini decadenziali in questione sarebbero apposti solo alle attività di accertamento di un credito della Amministrazione e non a quelle con cui l'Amministrazione contesti la sussistenza di un suo debito.

(35) Sul punto la Commissione tributaria regionale Lazio con sentenza n. 827/2017 richiama un principio più volte affermato dalla Corte di cassazione. Secondo questo principio "attecso che l'art. 2697 c.c., in quanto norma generale, si applica anche nel contenzioso tributario, nelle azioni da rimborso, l'onere della prova del preteso pagamento indebito di imposte ricade sul contribuente e ricade sul contribuente e concerne innanzi-

tutto il fatto storico della duplicazione del pagamento di cui si chiede la restituzione" (Cass. n. 24951/2011, n. 8439/2004; n. 7678/2002; n. 1701/2001).

(36) Cfr. F. Gallio, "Natura Prescrizione decennale del termine per contestare le richieste di rimborso del contribuente", in *il fisco*, n. 3/2017, pag. 290. L'autore commentando la pronuncia della Commissione tributaria di Vicenza n. 1032/2016 ha evidenziato come sia evidente la tesi prevalente della giurisprudenza che fa coincidere i termini concessi al contribuente per la richiesta del rimborso con quelli necessari al Fisco per effettuare i necessari controlli.

(37) Cfr. M. Denaro, "Vale la prescrizione decennale per le

Conclusivamente, dall'esame del contenuto della seconda di queste pronunce, può dirsi che il diritto alla contestazione della Pubblica amministrazione nelle liti da rimborso richiesto in dichiarazione, dovrebbe trovare - come primo sbarramento - il termine di decadenza ordinariamente previsto per l'effettuazione dei controlli relativi alle dichiarazioni o, subordinatamente, dovrebbe essere sottoposto allo stesso termine prescrizione di dieci anni previsto per il riconoscimento del diritto al rimborso del contribuente.

Se si calpestano tali regole, allora, anche a livello processuale e quindi sul terreno della concreta applicazione del principio di non contestazione, può ben dirsi che il contribuente parte in una posizione di svantaggio visto che può vedersi opposte richieste dilatorie dell'Amministrazione finanziaria effettuate ben oltre il termine per procedere con il controllo delle dichiarazioni.

Inoltre, poiché normalmente il ricorso per il riconoscimento dei rimborsi da dichiarazione avviene contro il silenzio-rifiuto, tale situazione di disparità processuale si aggrava poiché (come abbiamo visto) mancando un provvedimento di diniego espresso o un atto impositivo, la lite non è circoscritta ai soli elementi motivazionali in esso contenuti, ma consente alla parte pubblica di eccepire nella propria costituzione in giudizio, ogni tipo di difesa e/o eccezione, magari dilatoria o relativa a fatti rispetto a quali la parte attorea può difficilmente dar prova perché risalenti a molti anni addietro.

Infine, da ultimo, giova ricordare che la Corte di cassazione con la recentissima sentenza n. 12291 del 18 maggio 2018 ha specificato che nel processo che scaturisce da istanza di rimborso del contribuente, questi è attore non solo in senso formale ma pure sostanziale, quindi su di esso grava l'onere della prova, non rilevando la circostanza che la controparte pubblica, per un lungo periodo di tempo, non avesse chiesto alcunché a giustificazione dell'istanza.

5. Effetti della mancata contestazione e natura dispositiva del processo tributario

Dalle menzionate pronunce, si rende evidente che l'effetto più naturale e automatico alla **mancata specifica contestazione dei fatti e delle prove** prodotte da parte attrice sia quello di dover considerare quei fatti e quelle prove come assolutamente provati e non più controllabili.

Sul punto, la storica decisione della Corte di cassazione delle Sezioni Unite civili n. 761/2002 ha chiarito che si imporrebbe al giudice, "di astenersi da qualsivoglia controllo probatorio del **fatto non contestato**", in modo da ritenerlo "sussistente" *tout court*, in quanto espunto dal *thema decidendum* per volontà "dispositiva" delle parti.

In maniera più attenuata, autorevole dottrina ha sostenuto invece che la non contestazione offre al giudice uno strumento per pervenire al convincimento circa la sussistenza o meno dei fatti allegati, ma non elimina *a priori* (ed in maniera netta e radicale) la potenziale **incertezza circa l'esistenza** degli stessi, né tanto meno preclude al giudice la possibilità (ed anche il dovere) di porsi il problema del loro accertamento. Consolidatosi, ormai, la ricostruzione del processo tributario in chiave di impugnazione merito, il principio troverebbe piena cittadinanza ove si consideri che in esso l'onere probatorio grava non solo sulla parte ricorrente ma anche su quella resistente.

Che quest'ultima debba subire una "sanzione" analoga a quella che deriva da un ricorso infondato e che quindi, la contestazione dei fatti (costitutivi del diritto al rimborso) è confermato anche dalla parità delle parti nel processo tributario, così come sopra evidenziato *ex art.* 111, comma 2, della Costituzione (38) (39).

Tra l'altro anche considerando cosa dispone l'art. 23 del D.Lgs. n. 546/1992 può desumersi quale onere incomba in capo alla parte resistente. Sulla base di detta norma ed in particolare

eccedenze di imposta risultanti dalla dichiarazione", commento alla sentenza n. 25764/2014, in *il fisco*, n. 4/2015, pag. 366.

(38) Cfr. V. Ficari, "Spazi e limiti del principio di non contestazione nel processo tributario", in *Rass. trib.*, n. 2/2008. La presunta parità delle parti processuali è evidenziata dall'autore con specifico riferimento al disposto dell'art. 111 della Costituzione.

(39) Cfr. G. Antico - M. Genovesi, "Il principio di non contestazione nel processo tributario: ricorrente e resistente pari sono?", in *il fisco*, n. 3/2016, pag. 241. Gli autori ricordano alcune sentenze della Corte di cassazione, tra cui la sentenza n. 19187/2016, sull'applicazione del principio di non contestazio-

ne anche in tema di liti da rimborso e affermano che in questi specifici casi quando l'onere della prova dei fatti costitutivi in giudizio non gravi sull'Amministrazione finanziaria, questa non ha alcun onere di contestare espressamente i fatti affermati dal contribuente. Secondo gli autori, il principio di non contestazione dovrebbe applicarsi in maniera meno rigida nei confronti della parte resistente ed in particolare dell'Amministrazione finanziaria, essendo la stessa destinataria nella fase amministrativa di precisi obblighi motivazionali, imm modificabili nella successiva fase contenziosa.

Approfondimento

Processo tributario

del comma 3 dello stesso art. 23 (40) e sulla base di successive pronunce della Corte di cassazione, la **parte resistente** nel processo è tenuta a prendere posizione - nelle proprie **controdeduzioni** - sui motivi di ricorso proposti dalla parte ricorrente e come comunque l'onere di tempestiva contestazione fosse strumento neutro, direttamente connesso alla dinamica processuale, e perciò di portata generale e prescindente dalle caratteristiche del processo in cui viene applicato.

Sul punto, la Corte di cassazione con la sentenza n. 7827/2010, torna a ribadire che costituisce orientamento ormai affermato quello secondo cui "anche al processo tributario - caratterizzato, al pari di quello civile, dalla **necessità della difesa tecnica** e da un sistema di preclusioni, nonché dal rinvio alla norme del codice di procedura civile, in quanto compatibile - è applicabile il principio di generale di non contestazione che informa il sistema processuale civile, il quale trova fondamento non solo negli art. 167 e 416 Cod. prod. civ., ma anche nel carattere dispositivo (41) del processo, che comporta una struttura dialettica a catena, nella generale organizzazione delle preclusioni successive, che caratterizza in misura maggiore o minore ogni sistema processuale, nel **dovere di lealtà e probità** previsto dall'art. 88 proc. civ.; il quale impone alle parti di collaborare fin dall'inizio a circoscrivere la materia controversa, e nel generale principio di economia che deve sempre informare il processo, soprattutto alla luce del novellato art. 111 Cost."

6. Conclusioni

Da quanto precede risulta chiara l'importanza che, nell'ambito del riparto dell'onere probatorio nelle liti di rimborso, assume il principio di non contestazione.

Economia processuale, durata ragionevole dei processi, parità di armi nel processo, sono tutte finalità che ben possono essere assicurate da tale principio.

La sua stretta applicazione nel processo tributario, ove soprattutto nelle liti di rimborso spesso si assiste a defatiganti procedimenti giudiziari e le contestazioni appaiono talvolta più formali e generiche che sostanziali e specifiche, unita alla neo-introdotta esecutività delle sentenze di condanna al rimborso (anche se non passate in giudicato), si auspica possano in concreto avvicinare su un piano di parità processuale, le posizioni della parte pubblica e della parte privata, nel perseguimento dei crediti vantati in giudizio.

Alla luce di quanto sopra evidenziato ed in particolare sulla scorta delle recenti pronunce, può dirsi che sicuramente nelle liti da rimborso il contribuente riveste il ruolo di attore in senso sostanziale e che ai fini della concreta operatività del principio di non contestazione rilevano anche i fatti secondari, idonei ad influenzare il libero convincimento del giudice. Tuttavia, la piena parità processuale tra le parti trova una importante limitazione nella possibilità dell'Amministrazione finanziaria di eccepire praticamente *ad libitum* la sussistenza di un proprio debito.

(40) Cfr. S. Zebri, "Il principio di non contestazione", in *Aziendaitalia - Finanza e Tributi*, n. 2/2011, pag. 98. L'autrice richiamando il disposto dell'art. 23 del D.Lgs. n. 546/1992 e quindi la necessità della parte resistente di controdedurre prendendo posizione sui motivi di ricorso dedotti dal ricorrente arriva ad affermare che l'applicazione del principio di non contestazione è finalizzata a responsabilizzare le parti processuali e limitare l'assunzione di prove la cognizione del giudice a ciò che realmente necessita di essere definito perché davvero oggetto di sostanziale contestazione: si tratta di scelte forti ma necessa-

rie, che non potranno che avere benefici effetti sulla durata del processo e sulla sua razionale gestione.

(41) Cfr. S. Capolupo, "Principio di non contestazione: occorre un chiarimento normativo", in *il fisco*, n. 39/2017, pag. 3760. Va ricordato che il processo tributario al pari di quello civilistico, è basato sul principio dispositivo da intendere come compito delle parti del rapporto di individuare sia il contenuto della domanda sottoposta al vaglio del giudice sia dei fatti posti a fondamento delle domande medesime.