

**CONTENZIOSO**

---

## **Conseguenze della mancata impugnazione del diniego di rimborso**

di Luigi Ferrajoli

In caso di presentazione di **istanza di rimborso** nei cui confronti l'Amministrazione abbia espressamente pronunciato un provvedimento di diniego alla restituzione del tributo, la mancata impugnazione nei sessanta giorni previsti dalla legge, **determina la cristallizzazione del rapporto tra Erario e contribuente**.

In tal senso si è pronunciata la **Corte di Cassazione** con la **sent. n. 26087/2014**, in cui ha emanato il seguente principio di diritto: *"In materia di contenzioso tributario, la mancata, tempestiva, impugnazione del diniego dell'istanza di rimborso di imposta determina l'intangibilità del relativo rapporto, posto che in campo tributario il diritto soggettivo del contribuente al rimborso è fronteggiato non da un potere discrezionale ma dall'obbligo dell'Amministrazione tributaria, ex art. 53 Cost., di ristabilire la giusta imposizione nel rispetto della capacità contributiva, sicché la riproposizione della medesima istanza, ormai rivolta contro un provvedimento ormai definitivo, corrisponde ad una richiesta di esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, il quale presuppone l'esistenza di un interesse di rilevanza generale alla rimozione".*

Ai sensi dell'art.19, co.1, lett. g), del D.Lgs. n.546/92 al contribuente è concessa la possibilità di proporre ricorso avverso il rifiuto da parte dell'Amministrazione finanziaria alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti. La norma fa riferimento a **due diverse tipologie di diniego**: quello **espresso** (in caso di notifica del provvedimento) e quello **tacito** (c.d. silenzio-rifiuto) che si realizza in caso di mancata risposta da parte del Fisco e comunque dopo il decorso di 90 giorni dalla domanda di rimborso.

Per entrambe le ipotesi, ai sensi dell'art.21, D.Lgs. n.546/92, è prevista la **possibilità d'impugnazione** entro 30 giorni dalla notificazione dell'atto impugnato in caso di rifiuto espresso, ovvero dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione e **fino a quando il diritto non sia prescritto**.

Nella pronuncia che ci occupa la Suprema Corte si è occupata di analizzare le **conseguenze della mancata impugnazione del rifiuto** per il parziale rimborso dell'Irpef ritenuta in acconto dal suo datore di lavoro sull'incentivo all'esodo versatogli nell'anno 2003.

Il contribuente aveva formulato una **prima istanza di rimborso** che però veniva espressamente rigettata dall'Ufficio. Dopo un paio di anni, a fronte del primo diniego veniva riformulata una **nuova istanza di rimborso**, analoga alla prima per causa ed oggetto, ma sorretta da nuove considerazioni di diritto che, nel particolare, riguardavano una decisione del giudice Comunitario in tema di non discriminazione emessa successivamente alla prima istanza.

Il contribuente decideva quindi proporre **ricorso avverso il diniego** alla restituzione incassato successivamente alla presentazione della seconda istanza di rimborso.

Sul tema gli Ermellini si sono pronunciati statuendo che la mancata tempestiva impugnazione di un primo diniego determina irrimediabilmente **l'intangibilità del rapporto tra contribuente e Fisco**, anche nell'ipotesi di una nuova domanda di rimborso seguita da provvedimento espresso, ovvero da un eventuale diniego tacito.

Secondo i Giudici di legittimità, difatti, se il provvedimento di diniego **non è tempestivamente impugnato** il relativo rapporto si esaurisce.

Quanto invece alle **diverse motivazioni giuridiche** poste a fondamento della seconda istanza, la motivazione formulata dalla Cassazione sulla loro irrilevanza appare incensurabile.

Nel richiamare la sent. **Cass. sez. Un. n. 13676/14**, i Giudici rilevano che per un verso **le pronunce della Corte di Giustizia** “evidenziano retroattivamente, giustappunto, il carattere discriminatorio della norma che il contribuente aveva lamentato sin dalla prima istanza – come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale- **incontra il limite dei rapporti esauriti.**”

Da ciò ne deriva che, anche se è stato rispettato da parte del contribuente il termine entro cui impugnare, previsto ex art.21 D.Lgs. n.546/92, in riferimento al secondo provvedimento di diniego, va ad ogni modo rilevato che il rigetto della seconda istanza di rimborso era correttamente **fondato sulla definitività del rapporto conseguente alla mancata impugnazione del primo diniego.**