

CONTENZIOSO

È il contribuente a dover provare il diritto al rimborso

di **Gianfranco Antico**



In tema di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione avverso il **silenzio-rifiuto dell'istanza di rimborso**, il **contribuente** è attore in senso non solo formale ma anche sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui **l'onere di allegare e provare i fatti** a cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato, e le argomentazioni con cui l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita, costituiscono mere difese, non soggette ad alcuna preclusione processuale. Così si esprime la Corte di Cassazione con **l'ordinanza n. 9320 del 04.04.2023**.

Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, che viene confermato in questa sede, *"incombe sul contribuente, il quale invochi il riconoscimento di un credito d'imposta, l'onere di provare i fatti costitutivi dell'esistenza del credito, e, a tal fine, **non è sufficiente l'esposizione della pretesa nella dichiarazione**, poiché il credito fiscale non nasce da questa, ma dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo"* (Cass. ord.n.5288/2020; Cass. n. 27580/2018; n. 23042/2015, n. 18427/2012).

Grava, pertanto, sul contribuente che **esercita il diritto al rimborso** l'onere di provare il presupposto del diritto azionato; **né** in tema di rimborso d'imposta l'Amministrazione finanziaria deve **svolgere attività di rettifica della dichiarazione** in cui è stato esposto il credito, sicché, anche in assenza di accertamenti nei termini di legge, **non si consolida il diritto del contribuente** (Cass. n. 2834/2020; [Cass. 17 giugno 2016, n. 12557](#)).

L'allora CTR, affermando il diritto al rimborso del contribuente con un imprecisato riferimento alla documentazione in atti, così invertendo l'onere della prova in materia, non si è adeguata agli indicati principi, avendo fatto discendere la prova del credito chiesto a rimborso da **documentazione genericamente indicata** (non essendo all'uopo sufficiente la mera appostazione dello stesso nella dichiarazione mod. 760/94), contrastando tale affermazione con gli ordinari principi che regolano la ripartizione dell'onere della prova nel caso in cui il contribuente impugni il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione su una istanza di rimborso.

Oltretutto il ragionamento operato ha trovato conferma normativa. Infatti, la riforma della giustizia tributaria - **L. 130/2022** -, che ha apportato, fra l'altro, significative modifiche in ordine agli oneri probatori, ha posto il sigillo sulla questione: l'[articolo 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/1992](#), dopo aver affermato che l'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato e il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni, puntualizza che **spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati**.

Ricordiamo, altresì, che in tema di rimborso di 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, in applicazione del principio "*quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum*".

E ciò comunque è coerente con il principio di diritto che si trae dall'[articolo 1442, comma 4, cod. civ.](#), secondo il quale il contraente legittimato all'azione di annullamento del contratto può far valere la causa di annullabilità a titolo di eccezione, anche decorso il termine di prescrizione dell'azione, per contrastare l'iniziativa della controparte che lo abbia convenuto per ottenere l'adempimento (**Corte di Cassazione, sentenza n. 3858/2023**).

A queste conclusioni era già giunta la Corte di **Cassazione a SS.UU. – sentenza n. 5069/2016** -, dirimendo così il contrasto giurisprudenziale che si era venuto a creare, che supera il precedente contrario (sentenza n.9339/2012).

Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 5069/2016, aderiscono all'orientamento opposto e pregresso, anche e soprattutto a tutela di chi richiede crediti legittimi, rilevando comunque che l'eventuale inerzia dell'Ufficio può essere vinta attraverso **l'impugnazione del silenzio rifiuto**, così da far venire meno l'incertezza nella definizione del rapporto tributario.