

## **Introduzione**

Con il presente lavoro mi sono posta l'obiettivo di analizzare l'istituto del rimborso dell'imposta, con particolare attenzione all'Iva, alle pronunce della Corte di Giustizia e della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

Il rimborso è un istituto fondamentale nel meccanismo impositivo, poiché attraverso questo si dovrebbe avere un'applicazione corretta delle imposte, senza sfociare nella violazione dei principi cardine dell'ordinamento.

Il rimborso può nascere in due casi: nel primo, avremo il rimborso da eccedenza detraibile in cui, il contribuente diverrà creditore tutte le volte in cui, l'ammontare dell'imposta sugli acquisti e sulle importazioni, per cui il soggetto passivo avrà esercitato il diritto di detrazione, sarà superiore all'ammontare dell'imposta dovuta nel medesimo anno in relazione alle operazioni imponibili effettuate; nel secondo quando vi sia stato a monte un versamento indebito, inteso come il caso in cui il pagamento è in tutto o in parte non dovuto.

Nell'elaborato ho cercato di tracciare le linee guida riguardanti l'istituto, poiché la normativa che regola la materia del rimborso è

disseminata in diverse leggi tributarie che, nella maggior parte dei casi, la regolano solo parzialmente.

Il rimborso è un istituto che tocca diversi ambiti della disciplina tributaria, difatti effettuarne un esame esaustivo sarebbe stato impossibile, ragion per cui ho deciso di esaminare i punti maggiormente controversi in ambito nazionale ed europeo.

Nella prima parte dell'elaborato ho esaminato la normativa riguardante il rimborso ed i principi da cui scaturisce, per poi passare al rimborso dell'Iva, tema ampiamente dibattuto in dottrina e giurisprudenza, concludendo con l'esame della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU.



# **CAPITOLO I**

## **Inquadramento normativo del rimborso dell'imposta**

### **§ 1.1 - CLASSIFICAZIONE DELLE IMPOSTE**

Per consentire una trattazione completa dell'istituto del rimborso, è necessario partire dalla classificazione delle imposte in base al loro presupposto.

Questo si individua nel fatto o nella circostanza, utilizzata dal legislatore, tramite cui si giustifica l'imposizione a carico del soggetto passivo.

Il legislatore può elevare a presupposto<sup>1</sup> dell'imposta diversi fatti, godendo di una vasta libertà di scelta, fermo restando il limite costituzionale della <<capacità contributiva>>(art. 53 Cost.)<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup>Si veda, C.M. LOPEZ ESPADAFOR, "La struttura del presupposto di imposta di fronte alle moderne realtà impositive", in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, pt. 1, pp. 1801-1837.

<sup>2</sup>In materia, DE MITA, "Il principio di capacità contributiva", Dig. IV Ediz; P. BORIA, "Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte Costituzionale", in *Dir. Trib. Corte Cost.* (a cura di L.Perrone e C.Berlini), Napoli, 2006; E. DE MITA, "I limiti costituzionali della tassazione" Relazione al convegno organizzato dal dipartimento di Economia Pubblica Facoltà di Economia e Commercio dell'Università "La Sapienza" sul tema: "La costituzione fiscale", Roma, 1° giugno 1994. in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, pt. 1, pp. 1041-1048; M. MISCALI, "Capacità  
2

Tale norma è da considerarsi quale pietra miliare dell'ordinamento tributario, poiché enuncia due valori basilari, attorno ai quali si sviluppa la normativa fiscale: anzitutto, si afferma il dovere di ogni cittadino di concorrere alle spese e quindi all'interesse di tutta la comunità, per ottenere le risorse necessarie a realizzare le finalità pubbliche, in secondo luogo la capacità contributiva è il criterio

---

contributiva e disciplina del rimborso dell'imposta indebita", in *Riv. Dir. Trib.*, 200, I, 117.

tramite cui sono ripartiti i carichi fiscali tra i cittadini<sup>3</sup>. Questo è un valore che protegge e difende il cittadino nella propria sfera individuale dal prelievo fiscale. Il limite della capacità contributiva fa in modo che si crei una tendenziale uniformità nei diversi sistemi fiscali nella scelta dei presupposti, poiché i vari legislatori tendono a colpire quelle

---

<sup>3</sup> A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, in PIETRO BORIA I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale, Roma, 2012, p. 75.

situazioni economiche che paiono atte ad essere poste a fondamento del tributo. Queste sono: il reddito, il patrimonio e gli scambi<sup>4</sup>.

### ***1.1.1 - Imposte dirette e indirette***

In ragione del criterio del presupposto, l'imposta è oggetto di una articolata classificazione. La più antica distinzione si fonda proprio

---

<sup>4</sup>G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, VI edizione, Milano, 2016.



sull'affinità dei presupposti che vengono colpiti, e ciò ci permette di distinguere tra imposte dirette e indirette.

Sono dette dirette le imposte che utilizzano come presupposto indici diretti di forza economica, e colpiscono o la ricchezza già esistente (il patrimonio) o la ricchezza nel momento in cui si produce (il reddito).

La tipologia di imposta che ogni Stato decide di immettere in relazione alla ricchezza dei propri cittadini, può essere distinta in proporzionale e progressiva. Questa distinzione viene effettuata a seconda del tipo di applicazione di aliquota e della suddivisione del bene imponibile rispetto ad una quota di applicazione della stessa.

Le principali imposte dirette sono l'Irpef, l'Ires e l'Irap.

La prima è un'imposta *progressiva*, poiché con il crescere del reddito imponibile aumenta il valore delle aliquote da applicare sulle ulteriori quote di reddito, mentre l'Ires e l'Irap, quantomeno nella

versione vigente, sono imposte *proporzionali*<sup>5</sup>, nelle quali l'aliquota non muta al variare del reddito imponibile.

Sono dette indirette<sup>6</sup> quelle che colpiscono gli scambi, nello specifico la ricchezza del contribuente nel momento in cui viene *spesa*, come

---

<sup>5</sup>A riguardo si veda, N. CINTI, "La tecnica dell'imposizione dal vecchio al nuovo ordinamento", in *Comm. Trib. centrale*, 1990, pt. 2, pp. 1525-1535.

<sup>6</sup>È necessario specificare che vanno annoverate tra le imposte indirette anche: l'Accisa, l'Imposta ipotecaria, l'Imposta catastale, l'Imposta di bollo.

l'Iva che colpisce il consumo, o la ricchezza che viene *trasferita*, come l'Imposta di registro che grava sui passaggi di proprietà<sup>7</sup>.

La principale tra le imposte indirette è l'Imposta sul Valore Aggiunto, così denominata proprio perché colpisce il “valore aggiunto” dei beni, inteso come la differenza fra il valore dei beni o servizi prodotti e venduti ed il valore dei beni e servizi acquistati per

---

<sup>7</sup>CAMERA DI COMMERCIO TORINO, “Imposte dirette e indirette”, 2011, <https://www.to.camcom.it/book/export/html/6127>.

la realizzazione del bene o servizio finale. Allo studio dell'Iva verrà riservato il secondo capitolo di questa trattazione.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup>In merito alla distinzione tra imposte dirette e indirette bisogna precisare che la classificazione dell'imposta non si esaurisce in questa categoria. È necessario annoverare altre principali classificazioni:

- a) imposte personali e imposte reali: nelle prime il presupposto è riferito ad elementi riguardanti la persona del contribuente nelle seconde il presupposto riguarda elementi oggettivi e di fatto;
- b) imposte istantanee e imposte periodiche: queste si differenziano in base alla durata del presupposto, nelle istantanee il presupposto si realizza nel compimento di un atto o fatto mentre nelle periodiche il presupposto è individuato in un periodo prolungato;
- c) imposte progressive, imposte proporzionali, imposte fisse: in questa vi è una differenza di calcolo della prestazione tributaria. Nelle progressive l'aliquota media aumenta in relazione più che proporzionale rispetto all'aumentare dell'imponibile come accade nell'Irpef, nella proporzionale l'ammontare dell'imposta cresce in relazione direttamente proporzionale all'aumentare

9

---

dell'imponibile, le imposte fisse invece sono stabilite in misura invariabile tramite dei parametri prestabiliti;

d)imposte erariali e imposte locali: in generale possiamo dire che le imposte erariali spettano allo Stato e le imposte locali spettano agli enti pubblici territoriali anche se questa distinzione è molto discussa in dottrina e giurisprudenza;

e)imposte addizionali e sovrainposte: l'addizionale consiste in una aliquota incrementale rispetto all'imposta già esistente mentre le sovrainposta è un tributo sovrapposto all'imposta già esistente;

f)imposte surrogatorie e imposte sostitutive: le surrogatorie si sostituiscono ad una serie di tributi mentre le imposte sostitutive si caratterizzano per l'applicazione di un regime fiscale speciale. In tal senso A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, in PIETRO BORIA Il sistema tributario, Roma, 2012, p. 42-44.

## **§ 1.2 - NOZIONE DI RIMBORSO**

All'interno della normativa tributaria è assente una definizione di rimborso e, nonostante manchi una norma che disciplini specificatamente la ripetizione dell'indebito, è evidente, secondo i principi generali dell'ordinamento, che sia vietato arricchirsi ingiustificatamente a danno di altri soggetti.

La dottrina ha più volte definito il rimborso come “attribuzione patrimoniale in senso stretto volta a neutralizzare gli effetti di una precedente attività solutoria carente di causa solvendi”<sup>9</sup>.

Non essendo presente una Grundnorm<sup>10</sup> che regola l’istituto, diversamente da altri paesi europei come la Germania, l’interprete

---

<sup>9</sup>Si veda, G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso dell’imposta*, Roma, 1985; G. TABET, *Rimborso dei tributi*, in Enc. Giur. Treccani, vol. XXVII, Roma, 1991; U. PERRUCCI, “Rimborsi di imposta e ripetizione d’indebito”, in *Corr. Trib.*, 1988, 1820.

<sup>10</sup>Termine che è ricondotto alla concezione del celebre giurista Hans Kelsen, secondo cui il fondamento delle norme giuridiche è da ricercare in norme superiori sempre più astratte fino ad arrivare tramite un processo di astrazione ad una norma ultima che è sprovvista di contenuto materia che è la Grundnorm.

dovrà effettuare un lavoro ricostruttivo, essendo la normativa disseminata in diverse leggi tributarie che, nella maggior parte dei casi, regolano solo parzialmente l'istituto, tale da rendere necessario il ricorso al diritto contenuto nel codice civile. Per sopperire a questa

---

In tal senso EDIZIONI GIURIDICHE SIMONE, Dizionari online, <https://www.simone.it/newdiz/newdiz.php?id=661&action=view&dizionario=2>.



mancanza si è fatto ricorso, in diversi casi, all'utilizzo all'art. 2033<sup>11</sup>  
del Codice Civile che regola l'indebito oggettivo<sup>12</sup>.

La studio della materia del rimborso è stata di grande interesse negli  
anni '70. Si è cercato di trovare un bilanciamento tra gli interessi del

---

<sup>11</sup>Art. 2033 Codice Civile: “Chi ha eseguito un pagamento non dovuto ha diritto a 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 girono della domanda”.

<sup>12</sup>Si veda, G. BOCCALATTE, A. TOMMASSINI, “La Cassazione legittima il ricorso all'azione civile per ottenere il rimborso delle imposte”, Nota a ord. Cass. sez. un. civ. 22 luglio 2002, n. 10725 in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2003, pp. 228-229.

contribuente, che tendono ad un modello privatistico maggiormente orientato al riconoscimento di un diritto senza limiti, e gli interessi pubblicistici che si ispirano a principi quali la stabilità, la certezza e la definitività dell'imposizione.

In quegli anni gran parte delle questioni, riguardanti la fase attuativa del tributo, sono state caratterizzate da questa netta contrapposizione tra una prima impostazione che riconduceva il diritto soggettivo al rimborso nel principio generale di indebito oggettivo dell'art. 2033, e chi considerava il rimborso come conseguenza di una attività di controllo classificandolo non come diritto soggettivo ma interesse legittimo.

Al termine di un tortuoso percorso della Giurisprudenza, con la sentenza delle Sezioni Unite delle Corti di Cassazione del 9.6.1989 n.2786, si ritennero prevalenti gli interessi dell'Erario e si statui sull'inapplicabilità dell'art. 2033 c.c. al diritto tributario.

Questa sentenza poneva l'accento sul forte collegamento tra l'attività di controllo e la tutela giurisdizionale delle Commissioni Tributarie, per assicurarne una più fluida corrispondenza<sup>13</sup>.

All'opposto, l'attività legislativa degli ultimi 10 anni è stata indirizzata nella prospettiva di offrire maggiori garanzie al

---

<sup>13</sup>Tra i tanti, A. ALBANESE, "L'indebito oggettivo nell'evoluzione giurisprudenziale", in *Corr. Giur.*, 2004, pp. 1369-1380.

contribuente, sia per quanto riguarda le modalità di richiesta del rimborso, sia sotto il profilo della tutela, nonostante sul piano giurisprudenziale si continuino a privilegiare le esigenze erariali. Malgrado sul piano del diritto positivo si senta l'esigenza di prevedere una normativa omogenea, il legislatore continua a prevedere una disciplina disorganica che non è orientata verso un unico modello di riferimento. Ciò si evince anche dalla scarsa

considerazione che, nello Statuto del Contribuente, è data all'istituto del rimborso<sup>14</sup>.

La giurisprudenza più recente invece ha ritenuto utilizzabile l'azione per la ripetizione dell'indebitto dell'art. 2033 c.c. solo nei pochi casi in cui l'Amministrazione, in stato di carenza assoluta di potere, abbia ricevuto il pagamento del tributo<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup>A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, in FRANCO PAPARELLA, *Il rimborso dei tributi*, Roma, 2012, p. 869.

<sup>15</sup>S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, V edizione, 2016.

Questo orientamento della Cassazione trova la giustificazione nel fatto che ci si considera al di fuori della materia tributaria quando, ad esempio, c'è stata la riscossione di un tributo non previsto dalla legge o fondato su una legge non più in vigore, mentre in tutti gli altri casi la ripetizione dell'indebitato dovrà soggiacere alle specifiche regole di settore.

### ***1.2.1 - Il modello partecipativo nella ripetizione dell'indebito***

Nella materia tributaria si parla di modello partecipativo<sup>16</sup>, inteso come la possibilità, data al contribuente, di manifestare i suoi interessi dando luogo ad una relazione, tra amministrazione finanziaria e contribuente, giuridicamente rilevante.

---

<sup>16</sup>Tra i tanti, NIGRO, "Il nodo della partecipazione", in Riv. Trim. di Proc. Civ., 1980,226; CIGLIONI e LARICCIA, "Partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa", in *Enc. Del dir.*, Aggiornamento, vol. IV, Milano, 2000,943; A. F. BASCIU, "La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria", in *Rass. Trib.*, 1975, 1171.

Si parla di modello partecipativo perché, nelle disposizioni riguardanti il rimborso, vi è un rapporto di partecipazione e collaborazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente.

Questo modello mette in evidenza la necessità di garantire al contribuente il diritto al rimborso nella sua pienezza ed integrità<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup>In materia, F. D'AYALA VALVA, "Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto", in *Riv. Dir. Trib.*, 2001,915.



Nel nostro sistema impositivo, ruolo centrale è assunto dalla dichiarazione tributaria<sup>18</sup>, che è il cardine attraverso la quale si esplica il rapporto di collaborazione. Attraverso la dichiarazione il contribuente comunica l'an e il quantum dovuto nel rapporto di imposta, ed anche l'attività di liquidazione ruota attorno a questo perno, proprio perché l'amministrazione può chiedere al contribuente chiarimenti, controllarne il contenuto e rettificare.

---

<sup>18</sup>A riguardo, B. BELLE', "Dichiarazione dei redditi, rettifica o ritrattabilità e rimborso dell'imposta", in *Riv. Dir. Fin.*, 1993, II, 288.

Tutte le attività devono essere comunicate al contribuente per il principio di imparzialità e trasparenza *ex art.97 Cost.*, come inoltre sancito all'art. 6, comma 1, della l. n. 2012 del 2000 (anche noto come Statuto del Contribuente), in cui “l'amministrazione finanziaria *deve* assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati”<sup>19</sup>. L'utilizzo del verbo *deve* lo troviamo anche nell'art. 1 del d.p.r 29 settembre 1973 n,600 in cui “ogni soggetto

---

<sup>19</sup>Legge 27 luglio del 2000, n.212 “Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”.

passivo *deve* dichiarare i redditi posseduti anche se non ne consegue alcun debito di imposta”.

È necessario notare che vi è un rapporto di corrispondenza tra gli obblighi del contribuente, che è tenuto alla redazione, elaborazione e presentazione della dichiarazione dei redditi<sup>20</sup>, e l'Amministrazione Finanziaria, che è tenuta a comunicare tutto ciò che riguarda la dichiarazione. Tutte le garanzie che ruotano attorno

---

<sup>20</sup>In materia, DE MITA, “Dichiarazione dei redditi e tutela del contribuente”, in *Corr. Trib.*, 1984, 1433.