

Spett.le  
FIMMG  
Federazione Italiana Medici di Famiglia  
Piazza G.Marconi, 25  
00144

**OGGETTO:** assoggettamento ad IRAP dei medici di medicina generale in regime convenzionale, aggiornamento sulle ultime decisioni giurisprudenziali e di prassi amministrativa, regime sanzionatorio.

*Sintetica ricostruzione della fattispecie*

La non assoggettabilità della categoria dei liberi professionisti all'IRAP nasce dalla nota decisione della Corte costituzionale, la numero 156 del maggio 2001, con la quale pur ribadendo la legittimità costituzionale del tributo, sono state fornite precisazioni circa il suo ambito di applicazione.

In particolare, il giudice costituzionale ha ritenuto, incidentalmente con un cosiddetto *obiter dictum*, di interpretare la normativa istitutiva dell'IRAP in senso limitativo nei confronti dei lavoratori autonomi. Infatti, coloro i quali esercitano la propria attività sprovvisti di un' "autonoma organizzazione" non devono essere inclusi nella categoria dei soggetti passivi. La definizione di tale ultimo requisito il giudice costituzionale l'ha rinviata espressamente al legislatore.

Nonostante il monito, il legislatore non ha mai provveduto a individuare i limiti dell'"autonoma organizzazione" all'interno dei quali il contribuente poteva ritenersi escluso dall'applicazione del tributo.

In questo contesto, a distanza di sei anni dalla pronuncia di legittimità costituzionale e dal monito ignorato dal legislatore, gli elementi utilizzabili per tentare di ricostruire una configurazione di "autonoma organizzazione" consistono esclusivamente in quanto ritraibile dalle decisioni dei giudici che, investiti dal compito di giudicare in sede contenziosa, hanno dovuto valutare la significatività della struttura a disposizione del professionista, tale da approssimare l'attività del lavoratore autonomo a quella delle imprese, in base a categorie evidentemente extrafiscali.

Inoltre, nel caso dei medici di medicina generale, si evidenzia un ulteriore aspetto che attribuisce un connotato di specificità alla fattispecie. Infatti, nonostante l'esercizio dell'attività da parte di tale categoria di contribuenti sia sottoposta a regime convenzionale con il Servizio Sanitario Nazionale e quindi con i vincoli e gli oneri che ne derivano, ai fini dell'applicazione del tributo i medici di medicina generale sono trattati secondo la disciplina ordinaria prevista per la più generale categoria di lavoratori autonomi. Questo aspetto, oltre ad introdurre un ulteriore elemento di incertezza sulla legittimità dell'applicazione del tributo, rappresenta indubbiamente un argomento necessariamente da approfondire sia in sede di ricostruzione giuridica di una categoria di soggetti i cui connotati tipici dei lavoratori autonomi sono molto sfumati, sia in sede contrattuale in merito alle determinazioni convenzionali.

#### *Aggiornamento sulla giurisprudenza*

E' opportuno precisare che quanto stabilito dai giudici ha valore esclusivamente interpretativo e non precettivo. In altri termini, tutto quanto sia ritraibile dalle pronunce in funzione della definizione di "autonoma organizzazione" rappresenta un mero orientamento risultante da un'interpretazione dotata di una componente di discrezionalità imprevedibile ed imponderabile, la cui vincolatività si esaurisce esclusivamente al caso di specie oggetto del giudizio. Quindi, qualsiasi parametro o grandezza fornita non ha valore né forza prescrittiva *erga omnes*, per definizione sono conclusioni instabili e modificabili in qualsiasi momento.

Questo spiega la ragione per cui le sorti del contenzioso tributario di professionisti accomunati da assetti organizzativi dell'esercizio della loro attività sostanzialmente identici, abbiano subito, nel corso del contenzioso tributario sostenuto presso differenti Commissioni tributarie, sorti contrastanti. Ciò è dovuto al fatto che non essendo stabilito da alcuna fonte normativa un parametro quantitativo né qualitativo delle caratteristiche secondo le quali sia connotabile un'organizzazione come autonoma rispetto al titolare che se ne avvale, ogni giudice, ed evidentemente prima di lui ogni funzionario dell'Amministrazione finanziaria in sede di verifica delle scelte del contribuente, nell'esercizio di una propria discrezionalità possa elaborare conclusioni differenti.

Data questa premessa, dalla rassegna del contenzioso ormai giunto in molti casi al grado definitivo della Cassazione, è possibile rintracciare alcune indicazioni, per

quanto comunque ancora generiche, che denotano con una apprezzabile ricorrenza la fondata convinzione di quali siano le fattispecie beneficiabili dell'esclusione dal tributo. A tale proposito abbiamo esaminato le sentenze della Corte di cassazione pubblicate nel corso del primo semestre del 2007, tutte aventi ad oggetto contenziosi tributari sostenuti da medici convenzionati<sup>1</sup>, dalle quali abbiamo tratto alcune conclusioni:

- i giudici della Cassazione sono ormai concordi nel ritenere l'accertamento dell'esistenza dei requisiti di un'autonoma organizzazione, condizione perché si configuri il presupposto per l'applicazione del tributo, come una mera questione di fatto e come tale onere dei giudici delle Commissioni tributarie accertarla. Questo orientamento è confermato dal frequente rinvio del giudizio dalla Corte di Cassazione al giudice di merito. Da ciò occorre dedurre che nell'ambito del contenzioso il momento decisivo consiste nella rappresentazione del proprio contesto organizzativo. Tale rappresentazione, costituendo quindi l'oggetto essenziale su cui si formano le convinzioni del giudice, occorre che sia tracciata con la massima attenzione al fine di renderla più efficace e convincente possibile;
- non è possibile predefinire, né da un punto di vista quantitativo né qualitativo, i confini di un'organizzazione ai fini della qualificazione come autonoma o meno. L'accertamento dei requisiti è oggetto di giudizio caso per caso e in mancanza di precise prescrizioni normative è elaborato dai giudici esercitando una valutazione che, come gli stessi giudici della Cassazione hanno stabilito, è "insindacabile".<sup>2</sup>
- il requisito dell'"autonoma organizzazione", così come più frequentemente i giudici lo hanno individuato, "ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b)

---

<sup>1</sup> Ci riferiamo alle sentt. N. 3674 del 16 febbraio 2007, n.5020 del 5 marzo 2007, n. 6502 del 19 marzo 2007, n. 7895 del 30 marzo 2007, n.7897 del 30 marzo 2007, n. 8170 del 2 aprile 2007, n. 8174 del 2 aprile 2007, n. 8971 del 16 aprile 2007, n. 9211 del 18 aprile 2007.

<sup>2</sup> La Sent. Cassazione civile, sez. tributaria, 16 aprile 2007, n. 8971, è l'unica decisione in cui si descrive precisamente in cosa consista l'organizzazione di cui dispone il medico convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale. L'attività era esercitata "in via esclusivamente personale, senza avvalersi della collaborazione di dipendenti e con l'ausilio di una sola autovettura ad uso promiscuo" nonché "di beni strumentali consistenti in tavolino, lettino, sfigmomanometro e fonendoscopio". Tale configurazione è stata ritenuta dai giudici non sufficiente ad attribuire all'organizzazione il carattere dell'autonomia e perciò ad integrare per il medico il presupposto imponibile.

*impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.*" Tali formulazioni insieme ad altre, quali *"prevalenza dell'intuitus personae sulla potenzialità produttiva"*, ovvero *"combinazione di mezzi e persone tale da poter operare, e quindi produrre reddito, indipendentemente dall'attività personale del titolare"* denotano l'orientamento dei giudici ad escludere l'assoggettamento di quei professionisti la cui attività non supera mai il limite di una dimensione in cui il valore aggiunto sia impresso sostanzialmente grazie alla presenza e con la partecipazione del professionista. Da qui anche l'indefettibilità soggettiva del contribuente, come qualche giudice ha ipotizzato. In altri termini, la prestazione non potrebbe essere effettuata se non dal professionista, con la assoluta esclusione che ciò possa avvenire con la sostituzione da parte di un collaboratore. Da ciò si potrebbe avanzare l'argomentazione che anche l'apporto altrui, sia in forma di lavoro dipendente che di collaborazione, essendo questa limitata a soggetti le cui mansioni non potrebbero mai svolgersi in sostituzione del titolare, non dovrebbe connotare l'organizzazione di una autonomia rilevante. Così come a proposito della strumentazione in dotazione del professionista. La definizione "indispensabile" come limite ammesso dai giudici, indica inequivocabilmente quella necessaria allo svolgimento dell'attività, indipendentemente dal valore o dalla consistenza.

### *Valutazioni di opportunità*

In questo contesto dunque, è possibile elaborare alcune considerazioni in merito al consigliabile comportamento per i contribuenti:

- è significativo che per la prima volta quest'anno l'Amministrazione finanziaria nell'elaborare il software per la compilazione della dichiarazione dei redditi abbia reso opzionale il quadro relativo alla dichiarazione IRAP. Infatti, fino all'anno scorso tutte le dichiarazioni dei redditi compilate dai soggetti titolari di partita iva produttori di reddito di lavoro autonomo, erano obbligati a compilare il quadro relativo alla dichiarazione dei proventi assoggettabili ad IRAP, altrimenti il software non avrebbe permesso l'invio telematico della

dichiarazione. Da quest'anno invece la compilazione facoltativa di questo quadro denota la disponibilità dell'Amministrazione finanziaria a riconoscere che non sia automatico necessariamente l'assoggettamento del lavoratore autonomo al tributo;

- è opportuno segnalare che in questi ultimi giorni in base a indiscrezioni riportate dalla stampa specializzata, quindi senza alcun atto normativo, è stato reso noto un particolare orientamento dell'Amministrazione finanziaria in materia di istanze di rimborso di tributi non dovuti, evidentemente preoccupata di contenere l'impatto delle consistenti richieste dei contribuenti. In particolare, attraverso un combinato disposto di norme<sup>3</sup>, l'Amministrazione sosterrrebbe la non appropriatezza dell'istituto dell'istanza di rimborso, quanto invece la rettifica della dichiarazione già inviata. L'effetto di tale orientamento comporterebbe per il contribuente conseguenze assai onerose. Infatti, mentre l'istanza di rimborso ex articolo 38, Dpr n. 602/73, attribuisce il diritto alla richiesta dei tributi versati nei 48 mesi precedenti, la soluzione della rettifica della dichiarazione a proprio favore, ha come termine ultimo per procedere quello previsto per l'invio della dichiarazione dell'anno successivo. Quindi in questo caso il contribuente avrebbe la possibilità di recuperare solo l'ultimo versamento contenuto nell'ultima dichiarazione inviata. La ricostruzione dell'Agenzia delle Entrate così come formulata non sembrerebbe affatto ineccepibile. Tuttavia, allo stato attuale delle cose è opportuno attendere l'eventuale pubblicazione di provvedimenti a riguardo prima di assumere iniziative specifiche. Rimane comunque inalterata la convenienza all'immediato invio dell'istanza di rimborso dei versamenti effettuati negli ultimi 48 mesi.
- stando alle risultanze delle controversie in atto, le conclusioni dei giudici di prima cura difficilmente sono state smentite nei gradi di giudizio successivi. Quindi i contribuenti che abbiano già instaurato il contenzioso ed abbiano ottenuto un primo giudizio favorevole, possono ritenere fondatamente verosimile la prospettiva di un giudizio definitivamente favorevole e quindi privo di conseguenze l'attuale mancato versamento dell'IRAP.

---

<sup>3</sup> Cfr Circolare n.6 / E / 02; Risoluzione n.24 / E del 14 febbraio 2007; articolo 2, comma 8-bis, del Dpr 322/1998; Cassazione sentt. 17394 del 2002 e n. 19480 del 2004.

- il contribuente che oggi si trovasse nell'incertezza se versare il tributo o meno, dovrebbe valutare tra due soluzioni. La prima consiste nel versamento del tributo, nella pronta istanza di rimborso e nel quasi certo contenzioso. Lo svantaggio in questo caso è insito ovviamente nel versamento immediato e nel rischio, ad oggi diremmo piuttosto contenuto, che in futuro possano ritenere non valide le istanze presentate. Il vantaggio consiste essenzialmente nel fatto che sono evitati tutti gli oneri conseguenti all'eventuale giudizio sfavorevole in Commissione tributaria. La seconda soluzione prevede il mancato versamento. Il vantaggio è che il contribuente evita l'anticipazione finanziaria e solo eventualmente dovrà fronteggiare il contenzioso, nel caso in cui cioè l'Amministrazione finanziaria dovesse procedere con una rettifica. Lo svantaggio consiste però nel fatto che qualora l'eventuale giudizio fosse sfavorevole all'onere del tributo si aggiungerebbero anche le sanzioni.<sup>4</sup> Di

---

<sup>4</sup> Appare opportuno richiamare le previsioni sanzionatorie in caso di inadempimento contenute nel D.Lgs. 15-12-1997, n. 446 istitutivo del tributo:

### **Art. 32 - Violazioni relative alla dichiarazione**

*Testo in vigore dal 1° gennaio 2007*

*Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 27, Legge 27 dicembre 2006, n. 296*

[1] Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare dell'imposta dovuta, con un minimo di lire cinquecentomila. Se non è dovuta imposta, si applica la sanzione da lire cinquecentomila a lire due milioni.[2] Se nella dichiarazione è indicato un imponibile inferiore a quello accertato o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta, si applica la sanzione amministrativa da una a due volte l'ammontare della maggiore imposta dovuta.[2-bis] La misura della sanzione minima e massima di cui al comma 2 è elevata del 10 per cento nelle ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti. La presente disposizione non si applica se il maggior imponibile, accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento di quello dichiarato. (*comma aggiunto dall'art. 1, comma 27, legge 27 dicembre 2006, n. 296*) [3] Per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alla dichiarazione ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dall'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

### **Art. 33 - Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni**

*Testo in vigore dal 1° gennaio 1998*

[1] Fuori dai casi previsti nell'articolo 32 e la dichiarazione non è redatta in conformità al modello approvato dal Ministro delle finanze ovvero in essa sono omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante, nonché per la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli, si applica la sanzione

fronte a queste due alternative il contribuente dovrà valutare quanto sia sostenibile l'argomento della mancanza della "autonoma organizzazione" riferita al suo assetto, maggiore sarà la convinzione delle proprie ragioni maggiore sarà la convenienza ad astenersi dal versare il tributo.

L'attuale contesto non assicura un quadro di riferimento stabile, riteniamo quindi doveroso oltre al necessario ulteriore approfondimento delle problematiche accennate, anche il tempestivo aggiornamento dell'eventuale iniziativa del legislatore e dell'Amministrazione finanziaria.

In appendice al presente lavoro abbiamo allegato un modello di istanza di rimborso utilizzabile previa le doverose personalizzazioni ai casi specifici.

Roma 24 luglio 2007

Alessandro Meloncelli

Studio Gnudi

---

amministrativa da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.[2] Identica sanzione si applica nei casi di mancanza o incompletezza degli atti e documenti dei quali è prescritta l'allegazione alla dichiarazione o l'esibizione all'ufficio.

#### **Art. 34 - Ritardato o omesso versamento dell'imposta**

*Testo in vigore dal 1° gennaio 1998*

[1] In caso di ritardato o omesso versamento dell'imposta, in acconto o a saldo, o di versamento in misura inferiore a quella dovuta, si applica la sanzione amministrativa pari al trenta per cento dell'imposta non versata. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggiore imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dall'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.[2] Sugli importi non versati o versati in ritardo sono dovuti gli interessi a norma dell'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602

# APPENDICE

ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE DI .....

ISTANZA DI RIMBORSO DI VERSAMENTI IRAP

Il sottoscritto Dott....., nato a ....., il ....., domiciliato al fine del presente in via ....., numero di codice fiscale .....

## PREMESSO

Che in data ..... ha provveduto ad effettuare i seguenti versamenti dell'imposta regionale sulle attività produttive:

.....  
.....

Che il sottoscritto esercita la propria attività professionale in modo del tutto personale, non solo in assenza di capitali ed altri mezzi che altrimenti identificherebbero un'organizzazione di impresa, ma anche in assenza di un'organizzazione autonoma;  
Che la fonte dei propri ricavi è costituita unicamente da attività convegnistica e di consulenza che non presuppongono una struttura organizzata autonomamente ma un mero apporto di tipo intellettuale esclusivamente da parte del sottoscritto;

## VISTO

L'art. 38 del DPR n. 602 del 1973

E per le ragioni in diritto di seguito esposte riguardanti l'illegittimità della pretesa erariale:

## IN DIRITTO

Con la legge 23 dicembre 1996, n. 662 (commi 143 e 144 dell'articolo 3) è stata prevista l'istituzione dell'Irap (Imposta regionale sulle attività produttive), la cui disciplina è stata poi statuita dal Decreto legislativo 15 dicembre 1997 n.446.

L'Irap non colpisce né il reddito (nelle sue diverse definizioni: reddito-entrata, reddito-prodotto, reddito-consumo), né il consumo, né il patrimonio; il suo presupposto è costituito invece da uno speciale - ipotetico - indice di capacità contributiva che viene individuato nell'"esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" (articolo 2 D.Lgs 446/97 e succ. mod. e int.).

L'Irap costituisce quindi un'imposta che assoggetta a tassazione "una capacità contributiva impersonale, basata sulla capacità produttiva che deriva dalla combinazione di uomini, macchine materiali" e, quindi, "una capacità contributiva autonoma, "reale", separata dalla capacità contributiva "personale" propria dei singoli individui, in qualità di proprietari, di percettori di redditi o di consumatori" (così F. Gallo, che ha presieduto l'apposita Commissione ministeriale costituita per l'istituzione



dell'Irap). Si tratterebbe quindi di una capacità contributiva di "tipo reale", separata e aggiuntiva rispetto a quella "personale" dei singoli percettori di redditi e derivante dalla combinazione dei diversi fattori di produzione. L'attività sarebbe pertanto tassabile prescindendo dai suoi risultati, costituendo comunque, secondo gli assertori di tale teoria, un "potere di comando" su beni e servizi; il collegamento con i fatti espressivi di potenzialità economica si rinverrebbero, secondo la Commissione Gallo, nei singoli fattori di produzione in concreto remunerati.

La Corte costituzionale con sentenza n. 156 del 21 maggio 2001, ha indicato l'IRAP come un tributo anomalo che va a inserirsi in modo specifico tra le imposte ordinariamente conosciute; tanto è vero che esso è assimilabile in tutto e per tutto ad una imposta reale che tende a colpire l'organizzazione dell'impresa o dei servizi in senso lato laddove siano sussistenti in modo continuati elementi che possano far emergere un modello organizzativo. La Corte costituzionale pur avendo cura di ritenere per altri versi l'Irap del tutto legittima in quanto non offensiva dei precetti di capacità contributiva, non ha mancato di far emergere, in una sorta di sentenza interpretativa di rigetto quanto appresso con particolare riguardo alle attività di lavoro autonomo in senso lato e quelle piccole in specie. Si legge infatti che "E' evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione, il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, risulterà mancante del presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'articolo 2, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa".

La citata sentenza ha prodotto una puntuale giurisprudenza di merito, volta ad accogliere le doglianze dei contribuenti assoggettati illegittimamente all'IRAP, essendo essi privi di capitale e significativo lavoro altrui che non incide sulla sussistenza dell'attività professionale del titolare, giurisprudenza nota al momento in cui si scrive:

Commissione Tributaria Provinciale di Trento, sez. I, decisione del 2/10/2001 n.101

Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza, sez.IV, decisione del 28/10/2001 n. 9

Commissione Tributaria Provinciale di Parma, sez. III, decisione del 10/10/2001 n.94

Commissione Tributaria Provinciale di Terni, sez. II, decisioni dell'8/1/2002 n.1 e 2

Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria, sez. VI, decisione del 23/01/2002 n.229

Commissione Tributaria Provinciale di Roma, sez. LIII, decisione del 19/07/2002 n.328

Commissione Tributaria Regionale di Bologna, sez. staccata di Parma, decisione dell'11/02/2003 n. 35

Commissione Tributaria Regionale di Firenze, sez. XXII, decisione del 05/02/2003 n. 15/22/03

Commissione Tributaria Regionale di Bologna, sez. staccata di Parma, decisione del 17/12/2003 n. 63/33/03

Commissione Tributaria Regionale di Bologna, sez. staccata di Parma, decisione del 14/01/2004 n. 4/33/04

Commissione Tributaria Regionale di Bari, sez. staccata di Lecce e Brindisi, decisione del 26/06/2003 n. 24

Commissione Tributaria Regionale Lombardia, sez. 41, decisione del 10/10/2003 n. 46/41/03

Commissione Tributaria Regionale Lazio, sez. 23, decisione del 20/04/2004 n. 2

Corte di Cassazione, sez. V, sentenza 5 novembre 2004, n. 21203

Corte di Cassazione sentenze n. 3672/2007, n. 3673/2007, n. 3674/2007, n. 3675/2007, n. 3676/2007, n. 3677/2007, n. 3678/2007, n. 3679/2007, n. 3680/2007, n. 3681/2007 e n. 3682/2007

### **CONSIDERATO CHE**

La situazione del sottoscritto appare del tutto consona alla fattispecie indicata dalla Corte costituzionale, evidenziando l'illegittimità del tributo regionale nel caso specifico.

### **CHIEDE**

Che codesta Agenzia delle Entrate voglia disporre il rimborso delle somme versate ....., in quanto non dovute oltre agli interessi di legge maturati e maturandi.

### **AVVERTE**

Che trascorso infruttuosamente il termine di giorni 90 proporrà ricorso avverso il silenzio/rifiuto alla competente Commissione tributaria provinciale contro tutte le parti in causa.

Data

Firma

Allegati: copie delle deleghe di pagamento Irap.

### **MODALITA' E TERMINI DI PRESENTAZIONE**

L'istanza di rimborso deve essere redatta in carta semplice e va presentata all'**Ufficio delle Entrate** competente in base al domicilio fiscale del contribuente al momento della richiesta. All'istanza devono essere **allegate** la certificazione comprovante le distinte dei versamenti eseguiti. Devono inoltre essere esposti i **motivi** per cui si ritiene di avere diritto al rimborso.

### **RIGETTO DELL'ISTANZA**

Si possono verificare le seguenti ipotesi, a seconda del comportamento dell'Amministrazione:

- se l'istanza di rimborso viene rigettata o accolta solo parzialmente, il contribuente può impugnare il **provvedimento di rigetto** dinanzi la competente commissione tributaria, entro 60 giorni dalla sua notifica;
- se non viene emessa alcuna decisione trascorsi almeno 90 giorni dalla presentazione dell'istanza (c.d. **silenzio-rifiuto**), il contribuente può ricorrere dinanzi la competente commissione tributaria fino a quando il diritto stesso non si è prescritto nei termini di 10 anni, come previsto dall'articolo 2946 del codice civile. E' bene precisare che la prescrizione inizia a decorrere dal momento in cui il versamento è stato eseguito (Circ. Min. 17 dicembre 1987 n. 281).