

Tempistiche per correggere le dichiarazioni dei redditi integrative a favore del contribuente

di [Federico Gavioli](#)

Pubblicato il 15 Dicembre 2008

chi non effettua la rettifica della propria dichiarazione dei redditi a suo favore entro il termine per presentare la dichiarazione dell'anno d'imposta successivo può comunque recuperare la somma versata in eccedenza... vediamo come...

4 anni di tempo per inoltrare l'istanza di rimborso

Chi non effettua la **rettifica a suo favore** entro il termine per presentare la dichiarazione dell'anno d'imposta successivo può recuperare la somma versata in eccedenza, inoltrando un'istanza di rimborso **entro 4 anni dal pagamento eseguito senza presupposto o, in caso contrario, dal versamento del saldo**. Con la risoluzione n.459/E del 2 dicembre 2008, l'Agenzia delle Entrate nel tornare nuovamente sull'argomento in seguito ad un quesito dell'Avvocatura dello Stato, ha precisato che, decorso il termine della dichiarazione fiscale del periodo successivo, **i contribuenti possono chiedere la restituzione delle imposte versate in più**

a seguito di errori commessi a proprio danno, presentando un'ordinaria istanza di rimborso nel termine di quattro anni dalla data del versamento. Secondo l'Avvocatura dello Stato, che pone il quesito, il termine previsto per il rimborso dei versamenti effettuati in eccedenza è passato da diciotto a quarantotto mesi, a seguito delle modifiche apportate all'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 ad opera dell'articolo 34, comma 6, della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Tale ampliamento sarebbe dipeso dalla volontà del legislatore di riavvicinare i termini di decadenza per l'accertamento da parte degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria a quelli applicabili al contribuente per richiedere il rimborso, in modo da evitare differenze sostanziali che facevano dubitare della costituzionalità del sistema, a causa dell'eccessivo squilibrio tra le posizioni delle parti del rapporto tributario. La riduzione ad un anno del termine per presentare la dichiarazione con esiti favorevoli al contribuente e la conseguente



impossibilità di ripetere le somme versate in eccesso tramite una richiesta di rimborso ai sensi del citato articolo 38, potrebbe far nuovamente dubitare della costituzionalità del sistema per irragionevolezza della diversità dei termini. L'Avvocatura in proposito osserva che l'orientamento giurisprudenziale da cui muove la risoluzione n. 24/E del 2007, secondo cui il principio di emendabilità della dichiarazione senza limiti di tempo, affermato dalle Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza del 6 dicembre 2002, n. 17394 e ribadito con la successiva sentenza della sezione Tributaria del 26 settembre 2003, n. 4238, va riferito alla disciplina vigente prima della modifica apportata dall' articolo 2, comma 1, lettera e), del D.P.R. n. 435 del 2001. Per coniugare le due interpretazioni giurisprudenziali si può giungere alla conclusione che al contribuente non è consentito presentare una dichiarazione correttiva con esito a sé favorevole oltre il termine previsto dall'articolo 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998, ma lo stesso può, invece, recuperare l'eventuale imposta versata in eccesso, attraverso un'istanza di rimborso presentata ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973.

La posizione precedente dell'amministrazione finanziaria

La risoluzione n. 24/E del 14.02.2007 dell'Agenzia delle Entrate evidenziava le problematiche applicative riguardanti la presentazione della dichiarazione integrativa a favore del contribuente. Nella fattispecie in esame l'istanza di interpello era stata proposta da una società di assicurazioni, che chiedeva di conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito alla questione della mancata indicazione nella dichiarazione dei redditi, relativa all'anno d'imposta 2003, di una minusvalenza derivante dalla cessione di titoli obbligazionari acquistati nell'anno d'imposta 1998 e ceduti nel 2003. La società istante, ritenendo deducibile la minusvalenza, al fine di recuperare le imposte versate in eccesso a causa della mancata deduzione, proponeva nell'istanza di interpello di cui all'articolo 11 della legge 212/00 (cd. Statuto del Contribuente) due vie alternative:

- presentare una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del Dpr n. 322 del 22/7/1998, tramite la quale sarebbe stata rideterminata la base imponibile, con una variazione in diminuzione d'importo pari alla minusvalenza fiscale; tale percorso avrebbe evidenziato il credito per le maggiori imposte versate che sarebbero state successivamente chieste a rimborso;
- presentare direttamente una richiesta di rimborso così come previsto dall'articolo 38 del Dpr n. 602 del 1973.

In tale occasione l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 24/E del 2007 aveva chiarito che l'art. 2, comma 8-bis, del DPR n. 322/1998, afferma che

“le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito, o comunque, di un maggior debito di imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997”.

Sempre secondo il parere delle Entrate il principio di emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente, mediante presentazione di istanza di rimborso nei termini previsti dall'articolo 38 del DPR 602/73, come ribadito anche dalla giurisprudenza di legittimità deve essere riferito alla disciplina vigente prima della modificata apportata dal legislatore con il DPR n. 435/2001 (Cfr. sentenza n. 17394 del 6 dicembre 2002). In sintesi secondo l'amministrazione finanziaria allo stato attuale il contribuente non può, una volta decorsi i termini previsti dall'articolo 2, comma 8-bis del DPR 322 del 1998, presentare una dichiarazione integrativa con esito favorevole né può presentare un'istanza di rimborso nei termini previsti dall'articolo 38 del DPR n. 602/1973.

La risoluzione dell'Agenzia Entrate n. 459/E del 2/12/2008

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 459/E del 2 dicembre 2008, conferma il termine di un anno per le cd. dichiarazioni integrative a favore, ma “apre” sulle istanze di rimborso; secondo le Entrate occorre individuare il momento da cui decorre il termine decadenziale fissato dal più volte richiamato articolo 38 del DPR 602/73; anche sotto tale aspetto viene in aiuto l'orientamento consolidato della Suprema Corte consistente nel

“principio affermato in giurisprudenza secondo cui è dal momento del pagamento del saldo d'imposta che inizia a decorrere il termine di rimborso di tributi non dovuti (...) si riferisce, come esplicitamente chiarito, ai casi di eccedenze di versamenti in acconto o di pagamenti aventi carattere di provvisorietà, cui non corrisponda successivamente la determinazione di quello stesso obbligo in via definitiva. L'acconto d'imposta in tali casi deve ritenersi versato in forza di un titolo ancora precario e provvisorio, sicché solo dalla chiusura del periodo d'imposta il contribuente può avere conoscenza dell'importo esatto da versare. Allorché, invece, l'obbligazione

tributaria sia inesistente sin dal momento del versamento, avvenuto per errore materiale, duplicazione d'imposta o originaria inesistenza totale o parziale della pretesa impositiva, è dalla data del versamento stesso, anche se avvenuto a titolo di acconto, che inizia a decorrere il termine entro cui va proposta l'istanza di rimborso, come espressamente disposto dall'art. 38, primo comma, del D.P.R. n. 602/1973".

Pertanto, al fine di individuare il *dies a quo* da cui inizia a decorrere il termine previsto a pena di decadenza per presentare istanza di rimborso occorre stabilire se l'obbligazione tributaria esisteva o meno al momento del pagamento. Nel caso in cui il pagamento è stato effettuato in totale assenza del presupposto, il termine inizia a decorrere dalla data del pagamento stesso, mentre, nel caso in cui la richiesta di restituzione riguardi eccedenze di versamenti in acconto o di pagamenti aventi carattere di provvisorietà, cui non corrisponda successivamente la determinazione di quello stesso obbligo in via definitiva, il termine decorre dal momento del versamento del saldo. In conclusione, ad integrazione dei chiarimenti già forniti, laddove non sia possibile (cfr. risoluzione 30 gennaio 2008, n.25/E) ovvero non sia più possibile per decorrenza dei termini (risoluzione n. 24/E del 2007) utilizzare la modalità di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, **il contribuente può recuperare l'eventuale imposta versata in eccesso mediante istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, da presentare entro quarantotto mesi decorrenti dal pagamento eseguito in assenza dei presupposti o dal pagamento del saldo. Leggi anche: [Dichiarazione integrativa e istanza di rimborso: doppia possibilità per il credito d'imposta](#)** Federico Gavioli 15 Dicembre 2008