

Richiesta di rimborso e compensazione delle imposte eccedenti

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 1 Giugno 2011

analisi delle innovazioni apportate dal «D.L. sviluppo» con particolare riferimento alla possibilità di variare l'opzione per il rimborso delle imposte eccedenti in base alla dichiarazione annuale, ovvero per la loro compensazione, mediante presentazione di una dichiarazione integrativa

Aspetti generali

Secondo le elaborazioni giurisprudenziali, le dichiarazioni dei redditi rappresentano manifestazioni di scienza, e quindi non costituiscono la fonte dell'obbligo tributario ma semmai un momento essenziale del procedimento di accertamento e riscossione dell'imposta. Da ciò consegue – secondo la Cassazione – la possibilità di emendare e ritrattare la dichiarazione, al di là dell'avvenuta commissione di «errori» in senso proprio.

Il principio della rettificabilità della dichiarazione ha trovato espressione legislativa nel D.P.R. n. 322/1998 e nelle procedure approntate dall'amministrazione fiscale, sicché – allo stato – i contribuenti, ricorrendo determinate condizioni legittimanti, possono intervenire sul «dichiarato», se nel frattempo non sono già intervenute attività di accertamento.

Il presente contributo prende in considerazione le innovazioni apportate dal «D.L. sviluppo», in attesa di conversione, che hanno riguardato la possibilità di variare l'opzione per il rimborso delle imposte eccedenti in base alla dichiarazione annuale, ovvero per la loro compensazione, mediante presentazione di una dichiarazione integrativa.

Prima di esaminare da vicino la portata delle modificazioni normative, può essere opportuna una ricostruzione della materia e delle problematiche affrontate.

Rettifica della dichiarazione e istanza di rimborso

A seguito della presentazione della dichiarazione fiscale rettificativa, può essere presentata **istanza di rimborso** secondo quanto a suo tempo consentito dall'art. 9, c. 7 (già c. 8), del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 (abrogato dall'art. 9 del D.P.R. 22.07.1998, n. 322), e attualmente previsto dalle nuove disposizioni in materia.

La «ritrattabilità» della dichiarazione fiscale presentata, anche a favore del contribuente, è stata legittimata dalla giurisprudenza della Cassazione prima che da espresse norme giuridiche.

La problematica in esame dà origine a più questioni, se si considera che la rettifica della dichiarazione (possibile nei termini dell'art. 13 del D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, nonché dei commi 8 e 8-bis dell'articolo 2 del D.P.R. n. 322/1998)

dovrebbe necessariamente ricollegarsi alla commissione di errori (di fatto, di diritto, etc.), ovvero a omissioni, e non già a un'«erroneità» generale di quanto dichiarato, o, ancora, a una semplice situazione di «indebito oggettivo», che si verifica quando la dichiarazione presentata è suscettibile di generare un prelievo totalmente o parzialmente non dovuto. Vanno poi sicuramente tenuti distinti i due momenti della dichiarazione (mera esternazione di scienza e di giudizio, come da costante giurisprudenza della Suprema Corte) e del versamento: la dichiarazione può infatti essere rettificata anche se il tributo non è stato (indebitamente) versato.

Per tale motivo, il diritto alla rettifica della dichiarazione non sembra interferire con quello al rimborso dei tributi, in particolare secondo l'art. 38 del D.P.R. 29.9.1973, n. 602.

Si pone però il seguente problema: in presenza di un tributo indebitamente versato, possono considerarsi fungibili o «combinabili» la procedura di rimborso dei versamenti diretti e quella di rettifica della dichiarazione?

A tale riguardo, occorre rammentare che:

- nel primo caso (rimborso dei versamenti diretti), il contribuente può ottenere soddisfazione, oltre che in caso di errore, anche nei casi di «duplicazione od inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento»;
- nel secondo (rettifica della dichiarazione), la limitazione alle ipotesi di «errore» e «omissione» sembrerebbe invece restringere il campo applicativo alle sole fattispecie caratterizzate dalla «non volontarietà» dell'azione.

La procedura di rettifica della dichiarazione può altresì essere funzionale anche al ripristino *ex post* di una situazione che non aveva generato alcun obbligo di versamento (in particolare, alla corretta rappresentazione di componenti reddituali negativi).

La rettifica «formale» e quella «giurisprudenziale»

Si registra inoltre a tale riguardo una discrasia tra la **procedura di rettifica «formale»** della dichiarazione, possibile - a norma del predetto comma 8-bis - entro il termine di presentazione della dichiarazione per l'anno d'imposta successivo, con possibilità di utilizzo in compensazione dell'eventuale credito risultante (decorso tale termine, rimane però possibile la presentazione di istanza di rimborso), e la **facoltà di rettifica** cui fanno riferimento le sentenze delle commissioni e della Cassazione, esercitabile entro i più lunghi termini di decadenza per l'accertamento da parte dell'Ufficio.

In tale contesto, l'istanza di rimborso sembra costituire l'unica procedura non contestabile per poter richiedere e ottenere quanto è stato versato in eccesso, e in tale sede può esser data evidenza delle circostanze (erroneamente esposte in una dichiarazione fiscale) che hanno originato il problema. In caso di diniego espresso, o di silenzio-rifiuto, il contribuente potrà ricorrere alla commissione tributaria provinciale.

Gli indirizzi della Cassazione

La Corte di Cassazione ha solennemente affermato a sezioni unite - nella **sentenza 25.10.2002, n. 15063** - che la generale possibilità di rettificare o di ritirare, in tutto o in parte, la dichiarazione dei redditi deriva:

- dalla sua natura di atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio, in linea di principio modificabile nell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione;

- dal fatto che essa non costituisce il titolo dell'obbligazione tributaria, ma integra un momento dell'iter procedimentale finalizzato all'accertamento di tale obbligazione e al soddisfacimento delle ragioni erariali;
- dalla considerazione che si rivelerebbe difficilmente compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, c. 1, Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, c. 1, Cost.) un sistema legislativo che, negando radicalmente la rettificabilità della dichiarazione, sottoponesse il contribuente a un prelievo fiscale indebito.

Nella quasi coeva **sentenza n. 17394 del 6.12.2002**, le stesse SS.UU. civili hanno rilevato che, sulla premessa dell'emendabilità, o ritrattabilità, di ogni dichiarazione dei redditi che si riveli oggettivamente erronea ed inesatta, va riconosciuto ai contribuenti il diritto di rilevare gli errori e le inesattezze (di fatto o di diritto, testuali o extratestuali) compiuti nella redazione dell'atto, al fine di sottrarsi a oneri tributari più gravosi di quelli ai quali per legge egli può, e deve, essere sottoposto.

Secondo la Sezione Tributaria della Corte, espressasi con la **sentenza 2.3.2004, n. 4238**, l'ordinaria procedura di rimborso secondo le disposizioni dell'art. 38, primo comma, del D.P.R. n. 602/1973, vale a rettificare in senso favorevole al contribuente l'obbligazione tributaria con riferimento ai periodi anteriori al 1° gennaio 2002, senza ulteriori vincoli temporali o procedurali.

A decorrere da tale data, il diritto del contribuente a non essere gravato da un tributo maggiore di quello dovuto, per effetto di propri errori e omissioni, può ugualmente essere esercitato, mediante la produzione della dichiarazione integrativa prevista dal comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, la quale è però soggetta a maggiori vincoli oggettivi e temporali rispetto al semplice esercizio del rimborso.

In relazione alla problematica illustrata, si potrebbe affermare che l'intervento della Suprema Corte ha affermato la «portata generale» delle procedure di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, al quale verrebbe attribuito il carattere di strumento ordinario (se non esclusivo) per il ripristino delle situazioni giuridiche soggettive incise da un prelievo fiscale indebito.

La possibilità di rettificare la dichiarazione per correggere i «vizi» del sistema

In talune ipotesi, i contribuenti potrebbero trarre vantaggio dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non allo scopo di correggere degli errori, bensì per ovviare a problematiche generate dalle imperfezioni del sistema.

Si pensi ad esempio al caso in cui, in caso di acquisto e cessione frazionata di partecipazioni, il raggiungimento della soglia di qualificazione (2% o 20% del capitale sociale o dei diritti di voto, rispettivamente nel caso delle società quotate e di quelle non quotate) causi il passaggio – in caso di successiva cessione – dal regime sostitutivo (con imposta al 12,50%) a quello degli articoli 67-68 del TUIR.

In tale evenienza, dovrebbe verificarsi la rideterminazione *ex post* dell'intera plusvalenza da cessione (ad esempio pari a 100), applicando il regime «ordinario» anche per la quota precedentemente alienata con tassazione sostitutiva.

Occorrerebbe quindi intervenire – in senso favorevole all'Erario – nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta già chiuso, ma a tale possibilità si oppone la lettera dell'art. 2, ottavo comma, del D.P.R. n. 322/1998, che sembra escludere ogni ipotesi di rettifica di dichiarazioni non erranee, né omissive.

Si tratta di una situazione nella quale l'interesse del contribuente può essere di evitare una possibile attività di accertamento e recupero a imposizione, con sanzioni e interessi, per un comportamento che a suo tempo era stato conforme alle norme e improntato a buona fede. Il riconoscimento di un generale diritto di emendare la dichiarazione

(a proprio favore o sfavore), fondato sulla natura di dichiarazione di scienza del documento fiscale, può sicuramente aiutare a risolvere il problema.

Il rimborso e la dichiarazione rettificativa nelle precisazioni dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta - su *input* dell'Avvocatura Generale dello Stato - con la propria pronuncia n. 459/E del 2.12.2008, riaffermando (con richiamo alla risoluzione n. 24/E del 2007 e alla circolare n. 6/E del 2002) che, una volta decorso il termine previsto dall'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998 - ossia il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello per il quale è stato commesso l'errore - risulta preclusa la presentazione di dichiarazioni integrative a favore del contribuente.

È altresì affermato nella risoluzione che il principio dell'emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente mediante presentazione di istanza di rimborso deve intendersi riferito alla disciplina vigente prima delle modifiche apportate al D.P.R. n. 322/1998 dal D.P.R. n. 435/2001.

Ciò premesso, le conseguenze che la risoluzione trae aprono di fatto la via all'«integrabilità» della situazione fiscale dei contribuenti entro il termine di 48 mesi dal versamento effettuato.

A tale riguardo, l'Agenzia ha osservato che l'orientamento espresso nella sopra menzionata risoluzione n. 24/E del 2007 (emendabilità «illimitata» della dichiarazione riferita alla disciplina vigente prima della modifica del 2001) non è stato contraddetto dalle pronunce della S.C. .

La medesima Corte ha tuttavia in altre occasioni ribadito - anche alla luce dello *Statuto del contribuente* - il principio dell'emendabilità «a tutto campo» della dichiarazione mediante la procedura disciplinata dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 .

Trovandosi a dover conciliare due divergenti filoni interpretativi della Cassazione, l'Agenzia delle Entrate ha concluso che:

- in prima istanza, la rettifica della situazione dichiarata dal contribuente può essere ottenuta entro il termine previsto dall'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998 (termine di presentazione della dichiarazione riferita al periodo d'imposta successivo);
- se il predetto termine è ormai decorso, entro 48 mesi dalla data del versamento attraverso la presentazione di un'istanza di rimborso *ex art.* 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Tale rimborso, secondo quanto è stato osservato dall'Agenzia, presuppone un'apposita istanza, da presentare - a pena di decadenza - entro un preciso termine, e richiede che sia il contribuente a dar prova delle circostanze che legittimano la ripetizione di quanto versato in eccesso .

Per quanto poi riguarda l'individuazione del *dies a quo*, da cui decorre il termine decadenziale, l'Agenzia ha precisato - in coerenza con la giurisprudenza della S.C. - che:

- il termine decorre dal momento del pagamento del saldo d'imposta, giacché il versamento degli acconti avviene in forza di un titolo ancora precario e provvisorio ;
- se, tuttavia, l'obbligazione tributaria è inesistente sin dal momento del versamento, avvenuto per errore materiale, duplicazione d'imposta o originaria inesistenza totale o parziale della pretesa impositiva, il termine decorre dalla data del versamento stesso, anche se avvenuto a titolo di acconto .

Rimborso o compensazione delle imposte eccedenti?

Al di là delle ipotesi «non ordinarie», che si ricollegano alla emendabilità degli errori o alla rettifica di situazioni anomale, occorre considerare che anche dal normale funzionamento delle procedure dichiarative e di liquidazione delle imposte possono generarsi situazioni affrontabili mediante un intervento sulla dichiarazione già presentata dal contribuente (o, meglio, sostituendola con una nuova dichiarazione).

Si pensi ad esempio a questo: se l'ammontare complessivo dei crediti di imposta, delle ritenute d'acconto e dei versamenti in acconto di cui ai precedenti articoli è superiore a quello dell'imposta dovuta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo di imposta successivo, di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione, ovvero di utilizzare la stessa in compensazione (artt. 22 e 80, TUIR, art. 30, D.P.R. n. 633/1972).

Ferma restando la possibilità di utilizzare l'imposta eccedente riducendo l'imponibile del successivo periodo di imposta, le novità del D.L. sviluppo incidono proprio sull'esercizio di un'opzione validamente esercitata dai contribuenti, consentendo di modificarla *ex post*, nei termini di seguito illustrati.

La modifica dell'opzione per il rimborso mediante dichiarazione integrativa

L'art. 7, c. 1, lett. g, del D.L. 13.5.2011, n. 70 («decreto sviluppo») ha disposto, nell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, l'inserimento di un nuovo comma 8-ter, in forza del quale è stabilito che i contribuenti possono integrare le dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP, al fine di modificare l'originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta in opzione per la compensazione del credito.

Letteralmente, la disposizione stabilisce infatti che *«la richiesta per rimborso d'imposta fatta dal contribuente in dichiarazione può essere mutata in richiesta di compensazione entro 120 giorni dalla presentazione della dichiarazione stessa»*.

Ciò può avvenire presentando una nuova dichiarazione, con modelli conformi a quelli approvati per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione da modificare, entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione, a condizione che il rimborso richiesto nella dichiarazione originaria non sia già stato erogato anche in parte.

Va peraltro evidenziato che, secondo le precisazioni precedentemente fornite dall'Agenzia delle Entrate nella **circolare 6.5.2011, n. 17/E**, in materia di IVA, il contribuente ha la facoltà di rettificare la richiesta di rimborso, optando per la compensazione, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, tramite l'invio di una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 2, c. 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998.

L'intervento normativo qui commentato, in buona sostanza, conferma e assorbe l'orientamento già espresso dall'amministrazione, consentendo il ripensamento sull'opzione, ma entro un preciso limite temporale (120 giorni anziché un anno).

Si rammenta a tale riguardo che l'utilizzo in compensazione del credito risultante dalla dichiarazione può avvenire:

- **in forma «orizzontale»** nel modello F24, con altri importi a debito da versare (ritenute, contributi INPS, IVA periodica ...);

- **in forma «verticale»** nell'ambito della stessa imposta (ad esempio, con lo scomputo del credito IRES o IRAP dal relativo versamento in acconto).

Sulla base del testo normativo esaminato, salva la possibilità di modifiche in sede di conversione del decreto, la procedura non sembra adottabile per l'operazione inversa (dall'utilizzo in compensazione alla richiesta di rimborso). Conclusivamente, è possibile affermare che l'integrazione della dichiarazione, originariamente finalizzata alla correzione di errori, estende il proprio raggio d'azione prestandosi anche al semplice «ravvedimento» in relazione a opzioni validamente esercitate.

1 giugno 2011

Fabio Carriolo

1 Cfr. A. Borgoglio, «L'emendabilità delle dichiarazioni dei redditi», in «Il fisco» n. 37 del 12.10.2009, pag. 1-6105.

2 Affinché si formi il silenzio-rifiuto devono trascorrere almeno 90 giorni dalla presentazione della domanda di restituzione (a sua volta proposta nei termini stabiliti da ciascuna legge d'imposta, ovvero - in mancanza di disposizioni specifiche - entro due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione).

3 Cfr. la sentenza della Corte di Cassazione, sezione V, del 18.10.2007, n. 21944.

4 Cfr.: Cass., sez. V, 8.6.2007, n. 13484; Cass., sez. V, 10.9.2001, n. 11545; Cass., SS.UU., 25.10.2002, n. 15063.

5 È a tale riguardo richiamata la sentenza della Corte di Cassazione, sez. V, n. 18163 del 20.12.2002.

6 Cfr. Cass. n. 8199 del 17.4/29.8.1997 e n. 8606 del 23.5.1996.

7 Cfr.: Cass., sez. V, 7.7.2000, n. 9156; 10.1.2004, n. 198; 20.9.2005, n. 18522; 15.9.2006, n. 20057; 20.12.2007, n. 26863.