



Roma, 29 febbraio 2008

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Modalità di recupero dell'Irpef versata e non dovuta

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 38, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 602, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Sig. X, dipendente INPS in pensione dal 1991, a seguito di contenzioso instaurato con l'Ente per il riconoscimento della qualifica di Dirigente, otteneva la liquidazione degli arretrati di pensione, per il periodo dal 1 novembre 1991 al 31 dicembre 2004. Sui arretrati, l'INPS operava le prescritte ritenute d'acconto, mentre il competente ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate procedeva ad iscrivere a ruolo la differenza d'imposta scaturente dall'applicazione dell'aliquota esattamente determinata sugli emolumenti corrisposti. Successivamente, a seguito di sentenza della Corte d'appello, veniva disconosciuta la predetta qualifica dirigenziale, privando di causa gli arretrati dallo stesso percepiti.

Pertanto, l'INPS richiedeva la restituzione dell'importo di euro 73.235,59, comprensivo di interessi legali e al lordo delle ritenute subite.

L'istante chiede di conoscere le modalità da adottare per recuperare l'Irpef versata e non dovuta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante non ha prospettato alcuna soluzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si precisa, preliminarmente, che la risposta all'interpello in oggetto, è conforme a quanto già chiarito dalla scrivente Direzione nella risoluzione del 28 novembre 2007, n. 348.

Per un corretto inquadramento giuridico del caso prospettato, è necessario partire dall'analisi dell'articolo 10, comma 1, lettera d – bis) del Tuir, inserito con effetto dal 1 gennaio 1998 dal decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314, il quale prevede la possibilità di dedurre dal reddito complessivo “ (...) *le somme restituite al soggetto erogatore, se hanno concorso a formare il reddito in anni precedenti*”.

Come precisato dalla circolare del Ministero delle Finanze del 23 dicembre 1997, n. 326, l'introduzione di un nuovo onere deducibile, risponde all'esigenza di risolvere il problema del rimborso delle imposte pagate su somme percepite e assoggettate a tassazione secondo il criterio di cassa e poi restituite al soggetto erogatore. Tale disposizione si applica anche nell'ipotesi di somme assoggettate a tassazione separata come specificato nell'appendice delle istruzioni alla compilazione della dichiarazione dei redditi a partire dal modello Unico 99 per i redditi 1998 approvato con decreto del Ministero delle finanze del 1 aprile 1999.

In relazione all'ipotesi in cui le somme percepite dal contribuente siano state assoggettate a ritenuta, l'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 110 del 29 luglio 2005 ha precisato che l'introduzione della predetta lettere d – bis) si è resa necessaria proprio in quanto il sistema dei rapporti tra Erario, sostituito e sostituito, comporta che il recupero, a carico del contribuente, delle somme a suo

tempo a lui erogate avvenga al lordo delle imposte che l'ente erogatore ha versato all'Erario in qualità di sostituto.

La medesima risoluzione ha chiarito, inoltre, che per effetto della lettera h) del comma 2 dell'articolo 51 del TUIR, l'onere deducibile previsto dal richiamato articolo 10 del TUIR, potrà anche essere riconosciuto direttamente dal sostituto di imposta (fino alla capienza del reddito di lavoro dipendente o di pensione) e non concorrerà a formare il reddito imponibile. Tuttavia, in tal caso, qualora il reddito di lavoro dipendente o di pensione non permetta di recuperare l'intero onere deducibile, il contribuente potrà eventualmente operare una ulteriore deduzione in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui la somma è restituita (principio di cassa) fino alla capienza del suo reddito complessivo.

Circa il rapporto tra l'applicazione dell'articolo 10, comma 1, lettera d – bis) del TUIR e l'istanza di rimborso dei versamenti diretti in base all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 602, si sottolinea che quest'ultima istanza è ammessa esclusivamente per le ipotesi di errore materiale, duplicazione totale o parziale dell'obbligo di versamento, inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento. In sostanza il rimborso è previsto per le ipotesi in cui il prelievo alla fonte è viziato esclusivamente sotto il profilo tributario per vizi inerenti alla debenza stessa delle imposte e non anche in conseguenza delle particolari vicende cui il reddito, al quale la ritenuta accede, è sottoposto.

Tanto premesso, nel caso di specie, sulla base delle informazioni fornite dal contribuente nell'istanza di interpello, risulta che l'INPS, a seguito della sentenza della Corte d'Appello, ha richiesto la restituzione dell'importo in precedenza corrisposto, ma non è specificata la data precisa della suddetta richiesta, né, se e quando, il contribuente abbia effettuato la restituzione.

Fermo restando che, alla luce della ricostruzione normativa sopra richiamata, è preclusa al contribuente la possibilità di recuperare le somme

tramite istanza di rimborso, occorre distinguere, a seconda che il contribuente abbia restituito o meno le somme.

Nell'ipotesi in cui non siano ancora state restituite le somme al lordo delle ritenute subite, tornano applicabili le precisazioni contenute nella risoluzione del 29 luglio 2005, n. 110, secondo cui, l'istante potrà recuperare le ritenute chiedendo direttamente al sostituto d'imposta il riconoscimento delle somme restituite tra gli oneri deducibili (fino alla capienza del reddito di pensione), che non concorreranno a formare il reddito imponibile.

In alternativa, l'interpellante potrà operare una deduzione (totale o per la parte residua non recuperata dal sostituto), in sede di dichiarazione dei redditi, relativa al periodo di imposta in cui la somma è restituita.

Nell'ipotesi in cui la restituzione delle somme al lordo delle ritenute subite sia già avvenuta, qualora non sia ancora decorso l'anno e non sia ancora stata presentata la dichiarazione annuale, l'istante potrà recuperare le ritenute, con le modalità appena descritte.

Qualora, invece, il contribuente, abbia già presentato la dichiarazione, potrà integrare tale dichiarazione dei redditi per far valere gli oneri deducibili, nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 2, comma 8-bis, del decreto del Presidente della Repubblica del 22 luglio 1998, n. 322, in vigore dal 1 gennaio 2002, secondo cui *“ per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare (...) non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo ”*.

Al riguardo, con risoluzione n. 24 del 14 febbraio 2007, l'Agenzia delle entrate, richiamando la sentenza delle sezioni unite della Cassazione n. 17394 del 6 dicembre 2002, ha chiarito, che, a partire dal 1 gennaio 2002, una volta decorso il termine previsto dall'articolo 2, comma 8-bis) del decreto n. 322 del 1998, non è più possibile presentare dichiarazioni integrative con esito favorevole per il contribuente.

La scrivente, infine, è dell'avviso che le descritte modalità di recupero delle ritenute, per un'esigenza di coerenza di sistema, possano essere applicate anche per recuperare la differenza d'imposta derivante dall'applicazione dell'aliquota esattamente determinata sugli emolumenti corrisposti, iscritta a ruolo dall'ufficio competente.

La risposta di cui alla presente nota, richiesta con interpello presentato alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.