

Imposte dirette

RECUPERO delle IMPOSTE DIRETTE VERSATE in ECCESSO

di Paolo Adriano Stella

La dottrina, in relazione alla recente riforma del sistema sanzionatorio, ha focalizzato principalmente il proprio interesse sul nuovo concetto (per il diritto tributario) della responsabilità personale e sull'istituto del ravvedimento operoso (ovvero la possibilità concessa al contribuente di regolarizzare errori ed omissioni, riducendo significativamente le sanzioni irrogate).

Nella realtà, tuttavia, si assiste con una certa frequenza anche a casi opposti: in altre parole il contribuente, commettendo un errore, dichiara un maggiore reddito imponibile ovvero una minore perdita fiscale.

Vediamo quali possono essere i rimedi a disposizione per sanare tali eventualità.

ISTANZA di RIMBORSO

Nel caso di errore materiale che abbia prodotto un aumento del reddito imponibile, con relativo aumento delle imposte dovute e versate, rimane impregiudicata la possibilità di procedere alla richiesta di rimborso dei versamenti diretti ex art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 [CFF ● 7238] prevista per i casi di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.

Il soggetto, che ha effettuato il versamento diretto, potrà presentare la richiesta di rimborso alla Direzione regionale delle entrate nella cui circoscrizione ha sede il concessionario del Servizio centrale della riscossione presso il quale è stato eseguito il versamento, entro il termine di decadenza

di 18 mesi dalla data del versamento stesso.

Avverso la decisione della Direzione regionale delle entrate competente, ovvero trascorsi 90 giorni dalla data di presentazione

**Modalità
di recupero
delle imposte dirette
versate in eccesso**

del ricorso senza che sia intervenuta la decisione da parte della Direzione stessa, il contribuente potrà ricorrere alla commissione tributaria provinciale secondo le disposizioni del nuovo processo tributario.

Il rimborso viene disposto dalle Direzioni regionali mediante ordinativi di pagamento.

La presentazione di un'istanza di rimborso consente inoltre di instaurare un processo con l'Amministrazione Finanziaria nel corso del quale ottenere il rimborso e, contemporaneamente, sanare gli errori commessi in sede di redazione della dichiarazione dei redditi.

Tale procedimento, subordinando il rimborso alla sentenza definitiva, consente tra l'altro di evitare l'assunzione di qualsiasi rischio fiscale.

Più problematico è il caso in cui l'errore materiale abbia diminuito la perdita fiscalmente riconosciuta e riportabile negli esercizi successivi ma non oltre il quinto (si suppone quindi il caso di una società in contabilità ordi-

naria, in quanto, a norma dell'art. 8 del D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5108], non si possono computare in diminuzione degli esercizi successivi le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 79 T.U.I.R. [CFF ● 5179]).

In questo caso, l'assenza di materia imponibile, e quindi di versamenti di imposta, pregiudica la possibilità di adire alla procedura prevista dall'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 [CFF ● 7238].

RAVVEDIMENTO OPEROSO

La possibilità di presentare una nuova dichiarazione (cosiddetto *ravvedimento operoso* ex art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 [CFF ● 9476]) risulta preclusa, in quanto tale procedura è concessa solo a condizione che, a seguito della modifica, emerga un maggior reddito imponibile e/o una maggiore imposta o un minor credito, mentre nel caso di che trattasi l'effetto sarebbe opposto ovvero una riduzione del reddito imponibile e/o un aumento della perdita fiscale riportabile.

RITRATTABILITÀ - RETTIFICABILITÀ della DICHIARAZIONE dei REDDITI

Da ultimo rimane da analizzare la possibilità di un'eventuale ritrattazione della dichiarazione dei redditi ovvero di una rettifica di quella già presentata all'Ufficio.

Al riguardo, tuttavia, si deve premettere che il quadro giurisprudenziale, che caratterizza tale con-

troversa facoltà, non presenta unanimità di orientamenti.

Da un lato, esiste infatti un numero significativo di sentenze nelle quali viene ribadita la ritrattabilità della dichiarazione dei redditi in quanto considerata dichiarazione di scienza e non di volontà. (1)

Per dichiarazione di scienza s'intende una certificazione, attestazione e descrizione modificabile di una situazione oggettiva di fatto (e non una manifestazione di volontà irrevocabile di originare un atto giuridico).

Seguendo tale orientamento, il contribuente, in sede di richiesta di rimborso di maggiori imposte pagate per errore materiale e di giudizi relativi a ruoli o ad accertamenti ricevuti, si è visto riconoscere la possibilità di procedere alla rettifica della dichiarazione dei redditi.

Esemplari in tale chiave interpretativa paiono i dispositivi delle sentenze della Suprema Corte, n. 7094 del 14 marzo 1994 e soprattutto, n. 3080 del 19 dicembre 1996, con i quali è stato interpretato il passaggio normativo contenuto nell'art. 38 del D.P.R. 602/1973 [CFF ● 7238] (*errore materiale, duplicazione e inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento*) con un significato più ampio al fine di ri-

comprendere, accanto agli errori di calcolo desumibili dalla dichiarazione, anche gli errori scaturenti da circostanze prospettate dal contribuente.

Per contro, alcune sentenze mostrano un orientamento completamente opposto. (2)

In particolare la sentenza n. 2855 del 4 dicembre 1996 della Suprema Corte, sezione civile, sostiene che la mancata indicazione nella dichiarazione dei redditi di oneri deducibili non possa essere sanata con una successiva richiesta di rimborso delle maggiori imposte pagate, in quanto la Cassazione riconosce come sanabile solamente l'errore materiale che l'Amministrazione Finanziaria può desumere dalla dichiarazione stessa (es. errore di calcolo) e non anche dimenticanze o indicazioni parziali di oneri deducibili o di proventi non imponibili.

A medesime conclusioni giunge lo sforzo interpretativo della Cassazione con la recente pronuncia n. 6957 del 26 marzo 1997, sezione I, civile.

Il Ministero delle Finanze è intervenuto con la circolare 15.5.1997, n. 137/E riconoscendo il diritto ad ottenere il rimborso, sostenendo la legittimità della rettifica della dichiarazione nella quale non sono stati inseriti oneri deducibili e/o detraibili spettanti.

Ritengo di poter concludere affermando che, nel caso concreto, sarà indispensabile verificare se dalla dichiarazione dei redditi possa evincersi in modo chiaro ed inequivocabile l'origine e la natura dell'errore ovvero della posta erroneamente inserita e/o non inserita.

Ad esempio, la mancata ripresa in diminuzione di un componente non tassabile, potrebbe essere assimilata all'errore materiale precedentemente descritto che l'Ufficio delle imposte dirette competente, in virtù degli elementi a sua disposizione, avrebbe potuto riconoscere.

Una volta verificata tale circostanza, si potrebbe procedere mediante trasmissione, all'Ufficio delle imposte dirette competente, di una nota descrittiva dello svolgimento dei fatti unitamente ad una dichiarazione dei redditi rettificata. Conseguentemente, si potrebbe riportare, nella dichiarazione dei redditi per l'esercizio successivo, la perdita maggiorata del componente di reddito precedentemente non ripreso in diminuzione. È evidente comunque che, tale procedura comporterà inevitabilmente la nascita di un contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria, l'esito del quale sarà senza dubbio influenzato dall'orientamento che la Suprema Corte esprimerà sulla controversa materia.

(1) *CTC, Sez. I del 8/7/91 n. 5274; CT I° di Roma, Sez. XXX del 24/1/91; Cass. 18/10/85 n. 271, Sez. XXV del 25/1/91 n. 632; Cass. 8/8/88 n. 4878; CTC, Sez. VIII del 22/4/88 n. 3639; CT II° Bergamo, Sez. V del 18/11/83, n. 1128; CTC, Sez. XI del 13/11/80 n. 11526.*

(2) *Cass. 2/5/94 n. 4239; Cass. 13/8/92 n. 9554.*