

Giurisprudenza

Via ordinaria per il rimborso “sfuggito” in dichiarazione

17 Agosto 2011

Nessuna procedura “speciale” per la restituzione del credito d'imposta se il surplus non è percettibile dal controllo automatizzato e dalla documentazione presentata



Nel caso di omessa compilazione del quadro relativo alle ritenute subìte, dovuta a errore, il relativo credito di imposta deve essere richiesto secondo le modalità e i termini fissati dall'articolo 38 del Dpr n. 602/1973.

L'errore del contribuente, infatti, non integra una fattispecie immediatamente percepibile dall'Amministrazione finanziaria - quale indice rivelatore di una discrepanza fra imposta dichiarata, effettivamente versata e dovuta - in fase di liquidazione della dichiarazione, con la conseguenza che non è applicabile la disciplina contenuta nell'articolo 36-*bis* del Dpr 600/1973.

Questo il principio ribadito dalla Cassazione nella sentenza n. 16551 del 28 luglio 2011, con la quale la Corte suprema precisa - nell'ambito della normativa sui rimborsi di imposta - la differenza tra la procedura di rimborso dettata dall'articolo 38 del Dpr 602/1973, da quella prevista dall'articolo 36-*bis* del Dpr 600/1973 e rimarca i presupposti per l'applicazione dell'una o dell'altra disciplina.

Il giudizio di merito

Una società propone ricorso in Commissione tributaria avverso il diniego del rimborso d'imposta, versata in eccesso rispetto al dovuto, opposto dall'Amministrazione finanziaria sulla base della rilevata tardività dell'istanza, presentata oltre i termini previsti dall'articolo 38 del Dpr 602/1973 (diciotto mesi, nel testo vigente *ratione temporis*).

In particolare, la ricorrente rappresenta che, nella dichiarazione dei redditi del 1985 (modello 760), per errore aveva ommesso di indicare le ritenute di acconto subite sui dividendi distribuiti dalle proprie società controllate nel corso del 1984 e, quindi, non aveva scomputato il relativo importo dall'imposta netta dovuta per il periodo in questione.

Come detto, la successiva richiesta di rimborso, presentata dalla contribuente nel 1990, veniva respinta dall'Agenzia perché ritenuta tardiva.

Nel ricorso introduttivo di merito, la ricorrente invoca l'applicazione dell'articolo 36-bis del Dpr 600/1973 - rubricato "*liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni*" - secondo cui "*avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta*", in luogo dell'articolo 38 del Dpr 602/1973 il quale, nella versione vigente, statuisce che, in caso di errore materiale, duplicazione e inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento, il contribuente può presentare "*...istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso...*".

Ciò in quanto, sostiene la ricorrente, la questione riguarda il versamento in eccesso dovuto a un mero errore materiale nella compilazione della dichiarazione rilevabile, *ictu oculi*, dagli uffici, anche in base al riscontro della documentazione allegata.

La sentenza di primo grado, che accoglie il ricorso, viene riformata in appello, a seguito di gravame proposto dall'Amministrazione finanziaria, con pronuncia impugnata in Cassazione dall'odierna ricorrente, sulla deduzione di insussistenza dell'obbligo di presentare istanza di rimborso per la ripetizione delle somme indebitamente versate.

La decisione della Corte suprema

Per la Cassazione la doglianza è infondata, quindi il ricorso va rigettato.

In conformità all'orientamento giurisprudenziale prevalente (*cf*r Cassazione, sentenze 25872/2009 e 15840/2006), i giudici di piazza Cavour ricordano che, per la ripetizione del pagamento indebito, nell'ordinamento tributario è in vigore un regime speciale basato sull'istanza di parte, da presentarsi entro il termine previsto dalle singole leggi di imposta.

Infatti, per i rimborsi di versamenti diretti inerenti alle imposte sui redditi, si fa riferimento al richiamato articolo 38 del Dpr 602/1973 e, in difetto, alle norme contenute nel decreto legislativo 546/1992 (che disciplina il contenzioso tributario), con particolare riferimento agli articoli 19,

comma 1, lettera g) e 21, comma 2 (in base al quale, la domanda di rimborso non può essere presentata trascorsi due anni dal pagamento).

In altri termini, la vigenza del regime speciale dei rimborsi tributari – che impedisce, in linea di principio, l'applicazione della disciplina prevista per l'indebito di diritto comune – determina, secondo la Corte suprema, da un lato, che *"...all'istituto del rimborso su istanza di parte deve riconoscersi carattere di regola generale in materia tributaria..."* e, dall'altro, che *"...le norme che contemplano l'istituto del rimborso officioso (che, ove applicabile, esclude ovviamente l'operatività del primo), data la loro natura eccezionale, vanno considerate di stretta interpretazione"*.

Sulla base di tale interpretazione, la Cassazione riafferma il principio secondo cui, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione dei redditi un credito d'imposta, non occorre, da parte sua, al fine di ottenerne il rimborso, alcun altro adempimento (*rectius*, istanza), ma deve solo attendere che l'Amministrazione finanziaria eserciti, sui dati esposti in dichiarazione, il suo potere/dovere di controllo secondo la procedura di liquidazione delle imposte (articolo 36-bis, Dpr 600/1973).

Pertanto, una volta che il credito si è consolidato attraverso un riconoscimento esplicito in sede di liquidazione, ovvero per effetto di un riconoscimento implicito derivante dal mancato esercizio nei termini del potere di rettifica, l'Amministrazione è tenuta ad eseguire il rimborso e il relativo credito del contribuente è soggetto alla ordinaria prescrizione decennale, decorrente dal riconoscimento del credito stesso (*cf*r Cassazione, sentenza 11830/2002).

In buon sostanza, chiosa la Corte, *"...va letta testualmente e non estensivamente l'ipotesi della evidenziazione in dichiarazione di un credito di imposta nel senso che solo la chiara evidenziazione della volontà del contribuente di ottenere la valutazione di tale credito rende superflua e non necessaria la richiesta del rimborso"*.

Nella fattispecie, invece, l'errore in cui è incorsa la contribuente – ossia l'aver omesso di indicare nella dichiarazione, a detrazione dell'imposta da corrispondere, le ritenute di acconto già subite sui dividendi corrisposti dalle società controllate e risultanti dalla documentazione allegata al modello 760 – non può considerarsi un errore materiale facilmente rilevabile dall'Amministrazione finanziaria in quanto tale errore, oltre a non emergere direttamente dalla dichiarazione, *"...non poteva essere automaticamente considerato produttivo di una discrepanza fra imposta dichiarata ed effettivamente versata che evidenziasse l'obbligo della amministrazione di procedere al rimborso sul presupposto della chiara e inequivoca intenzione della contribuente di far valere il suo credito di imposta"*.

di

Marco Denaro

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/via-ordinaria-rimborso-sfuggito-dichiarazione>