

## FONDAZIONE STUDI CONSULENTI DEL LAVORO

### PARERE N. 14 DEL 16.11.2009

#### MODELLO 730 - DISCONOSCIMENTO DI ONERI - DICHIARAZIONE INTEGRATIVA - ISTANZA DI RIMBORSO

#### IL QUESITO

In sede di predisposizione del modello 730 per gli anni 2005, 2006 e 2007 non sono state riconosciute, per errore, le detrazioni per figli a carico risultanti dalla certificazione unica dei redditi mod. Cud. Posto che ci si è accorti solo nel 2009 dell'errore, si chiede se e in che modo sia possibile recuperare le predette detrazioni.

\* \* \*

#### PREMESSA

Come precisato nelle istruzioni per la compilazione del modello 730, il contribuente deve sempre controllare attentamente il prospetto di liquidazione Mod. 730-3 allo scopo di riscontrare, tempestivamente, eventuali errori compiuti dal soggetto che presta l'assistenza fiscale.

In tal caso, infatti, previa tempestiva comunicazione, il soggetto che presta l'assistenza fiscale può procedere alla predisposizione di un modello 730-rettificativo.

Ad ogni modo, nel caso in cui ciò non avvenga, diverse sono, a seconda dei casi, le modalità per poter correggere eventuali errori.

#### LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

Qualora il contribuente riscontri nella dichiarazione 730 presentata, errori od omissioni la cui correzione comporta un maggior rimborso, un minor debito ovvero l'errore non influisce sulla determinazione dell'imposta scaturita dalla dichiarazione originaria, può presentare, ai sensi dell'art. 14 del D.M. n. 164 del 1999, una dichiarazione integrativa (730-integrativo) entro il 25 ottobre dell'anno di presentazione della dichiarazione. In questo caso la presentazione del 730 integrativo deve essere effettuata obbligatoriamente ad un CAF o professionista abilitato, anche se l'assistenza fiscale era stata precedentemente prestata direttamente dal sostituto d'imposta. In caso sia trascorso tale termine, o comunque in alternativa al 730-integrativo, è possibile presentare il Mod. Unico/PF entro il termine previsto per la presentazione del Modello Unico relativo all'anno successivo (dichiarazione integrativa a favore).

#### L'ISTANZA DI RIMBORSO

Nel caso prospettato, essendo evidentemente spirati i termini per predisporre una dichiarazione integrativa, l'unica strada percorribile è quella del rimborso ex art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Occorre sottolineare che la possibilità di recuperare le maggiori imposte pagate per effetto di un errore materiale o di calcolo (nel caso specifico per un errore concernente il riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia) attraverso la presentazione di un'istanza di rimborso, non è stata sempre pacificamente ammessa dall'Amministrazione finanziaria.



Ed infatti, con la risoluzione n. 24 del 14 febbraio 2007, nella quale sostanzialmente trova conferma l'orientamento già espresso con la circolare n. 6/E del 25 gennaio 2002 e con la risoluzione n. 12/E del 17 gennaio 2006, l'Agenzia delle Entrate, ha affermato, sulla scorta di un consolidato orientamento giurisprudenziale, che la possibilità di emendare la dichiarazione a favore del contribuente mediante presentazione di un'istanza di rimborso nei termini previsti dall'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 è riconducibile alla disciplina vigente anteriormente all'introduzione, nell'art. 2 del D.P.R. n. 322 del 1998, del comma 8-bis disciplinante la cd. dichiarazione integrativa a favore.

La Corte di Cassazione, infatti, prima con la sentenza n. 4238 del 2 marzo 2004, poi con la sentenza n. 19480 del 29 settembre 2004, dopo aver affermato che la dichiarazione dei redditi affetta da errore (di fatto o di diritto) commesso dal contribuente è in linea di principio emendabile e ritrattabile quando da essa possa derivare l'assoggettamento ad oneri contributivi più gravosi di quelli che, in base alla legge, devono restare a carico del dichiarante, aveva affermato che *"la richiesta di rimborso presentata ai sensi dell'art.38, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, è idonea, per i periodi anteriori al 1° gennaio 2002, a rettificare in senso favorevole al contribuente la dichiarazione stessa, non essendo previsti, prima di detta data, termini di decadenza, per tale rettifica favorevole, diversi da quelli prescritti per il rimborso dalla citata norma."*

Tuttavia, con effetto dal 1° gennaio 2002, l'art. 2, del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, ha modificato l'art. 2, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, introducendovi il comma 8-bis secondo il quale *"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 d'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 d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'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."*

Ebbene, secondo il predetto orientamento dell'Agenzia delle entrate, successivamente alla predetta data del 1° gennaio 2002, essendo stata espressamente prevista una dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni in danno del contribuente, da presentarsi non oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il contribuente non ha più possibilità, decorso il predetto termine, di ricorrere all'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Sulla questione è, però, intervenuta l'Avvocatura Generale dello Stato che, al fine di evitare una possibile proliferazione dei giudizi contenziosi, ha invitato l'Agenzia delle Entrate ad approfondire la specifica questione.

#### **IL PARERE DELL'AVVOCATURA DELLO STATO E IL CAMBIO DI ROTTA**

In particolare, l'Avvocatura Generale, evidenziando che l'ampliamento del termine previsto a favore del contribuente per chiedere il rimborso delle imposte pagate in eccedenza (passato da 18 a 48 mesi per effetto dell'art. 34, comma 6, della legge 23 dicembre 2000, n. 388) risponde alla volontà del legislatore di avvicinarlo a quello di decadenza previsto per l'accertamento al fine di evitare un eccessivo squilibrio tra le posizioni delle parti nel rapporto tributario, ha fatto osservare che la negazione della possibilità di emendare la dichiarazione *pro* contribuente entro il termine più lungo previsto dal citato art. 38, potrebbe far dubitare della costituzionalità del

sistema riproponendosi quello squilibrio fra le parti che, per contro, il legislatore ha inteso eliminare.

Conseguentemente, l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 459 del 2 dicembre 2008 ha fornito ulteriori chiarimenti sulla scorta dei più recenti orientamenti giurisprudenziali. Infatti, con la sentenza 8 giugno 2007, n. 13484 (ma in senso conforme anche Cassazione 10 settembre 2001, n. 11545 e SS.UU. 25 ottobre 2002, n. 15063) la suprema Corte ha affermato che “ *I principi fondamentali della buona fede e della tutela dell'ordinamento che informano l'ordinamento tributario consentono di far valere ogni tipo di errore commesso in buona fede dal contribuente al momento della dichiarazione attraverso la procedura disciplinata dall'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973. Conseguentemente la richiamata disposizione opera in maniera indifferenziata in tutte le ipotesi di ripetibilità del versamento indebito.*”

#### **CONCLUSIONE**

Coniugando i due filoni interpretativi dianzi rappresentati, L'Agenzia delle Entrate ha concluso che al contribuente non è consentito presentare una dichiarazione integrativa a favore oltre il termine previsto dall'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998, tuttavia lo stesso può recuperare le eventuali imposte versate in eccesso avvalendosi dell'istanza di rimborso da presentare, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n.602 del 1973, entro 48 mesi decorrenti dal pagamento eseguito in assenza di presupposti o dal pagamento del saldo (così Cass. 7 luglio 2000, n. 9156, 10 gennaio 2004, n. 198; 20 settembre 2005, n. 18522; 15 settembre 2006, n. 20057 e 20 dicembre 2007, n. 26863).

#### **NORMATIVA DI RIFERIMENTO**

Art. 14, D.M. 31 maggio 1999, n. 164; art. 2, comma 8-bis, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322; Art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; art. 2 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435

#### **PRASSI DI RIFERIMENTO**

Istruzioni alla compilazione del modello 730; Agenzia delle Entrate: Circolare n. 6 del 25 gennaio 2002; Risoluzione n. 24 del 14 febbraio 2007, Risoluzione n. 459 del 2 dicembre 2008.

#### **GIURISPRUDENZA DI RIFERIMENTO**

**Cassazione:** sentenza del 2 marzo 2004, n. 4238; sentenza del 29 settembre 2004 n. 19480; sentenza 8 giugno 2007, n. 13484; sentenza 10 settembre 2001, n. 11545; sentenza SS.UU. 25 ottobre 2002, n. 15063; 7 luglio 2000, n. 9156; 10 gennaio 2004, n. 198; 20 settembre 2005, n. 18522; 15 settembre 2006, n. 20057 e 20 dicembre 2007, n. 26863

Fondazione Studi  
**IL PRESIDENTE**  
**Rosario De Luca**

