

A cura di Andrea Amantea

Istanze di rimborso. La decorrenza dei 48 mesi

Agenzia delle Entrate - Risposta n° 1 del 4 ottobre

Categoria: **Contribuenti**
Sottocategoria: **Varie**

In materia di istanze di rimborso art.38 del D.P.R. 602/73, il termine dal quale fa ricorrere il termine dei 48 mesi è da individuare nel giorno dei singoli versamenti in acconto qualora questi, già al momento dell'effettuazione, risultino non dovuti ovvero non dovuti in quella misura; al contrario, il termine decadenziale non può ritenersi decorrente dal momento dei singoli versamenti in acconto qualora il diritto al rimborso derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti rispetto all'ammontare del tributo che risulti al momento del saldo complessivamente dovuto, oppure rispetto ad una successiva determinazione in via definitiva "dell'an e del quantum" dell'obbligazione fiscale. In pratica l'orientamento da seguire è quello indicato a livello giurisprudenziale ossia, secondo i Giudici di legittimità, l'unico criterio che consente di individuare il momento da cui far decorrere il termine di decadenza per la presentazione delle istanze di rimborso ex articolo 38, DPR 602/1973, è rappresentato dall'esistenza o meno dell'obbligo di versamento nel momento in cui lo stesso è effettuato.

Di cosa si tratta?

Premessa	2
Istanze di rimborso. La decorrenza dei 48 mesi	2
Allegato 1	
L'Esperto risponde.....	6
Allegato 2	
Tavola Sinottica	8

Premessa

L'intervento dell'Agenzia delle Entrate è legato all'individuazione del termine di decorrenza dei 48 mesi entro i quali può essere presentata istanza di rimborso ex art.38 del D.P.R. 602/73.



NORMATIVA

Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.

L'istanza di cui al primo comma può essere presentata anche dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata¹.



I termini dell'istanza di rimborso

Oggetto del rimborso	Termini di rimborso
<ul style="list-style-type: none"> Imposte sui redditi (Irpef, Ires, eccetera); Versamenti diretti; Ritenute operate dal sostituto d'imposta; Ritenute dirette operate dallo Stato e da altre P.A.; 	48 mesi
Imposte indirette (registro, successioni e donazioni, bollo, eccetera).	36 mesi

Fatta tale doverosa premessa, per meglio contestualizzare l'ambito di intervento dell'Agenzia delle entrate, passiamo ora all'analisi dei chiarimenti forniti.



Leggi anche:

- [Istanze di rimborso. In chiaro i criteri che individuano la decorrenza dei 48 mesi](#)

Istanze di rimborso. La decorrenza dei 48 mesi

La risposta n° 1 del 4 ottobre, prende spunto da apposito quesito posto dall'Amministrazione finanziaria.

¹ L'istanza di rimborso deve essere presentata, in carta semplice, all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in base al domicilio fiscale del contribuente al momento della presentazione della Dichiarazione dei Redditi da cui genera il rimborso (o, per le imposte indirette, all'ufficio dove è stato registrato l'atto o la successione) e deve contenere i motivi in base ai quali si ritiene di aver diritto al rimborso. Alla domanda vanno allegate le distinte dei versamenti eseguiti o le certificazioni delle ritenute subite.



DOMANDA

IL QUESITO

L'istante ha chiesto chiarimenti in merito alla decorrenza del termine di decadenza di quarantotto mesi per la presentazione delle istanze di rimborso dei versamenti diretti di cui all'articolo 38 del D.P.R. 602/73.



RICORDA

In particolare è stato chiesto di chiarire se, in situazioni di incertezza circa la spettanza di un'agevolazione, l'applicabilità di un'aliquota o la qualificazione di un soggetto, il suddetto termine di 48 mesi decorre, comunque:

- dalla data del versamento dell'acconto, ovvero,
- da quello dell'eventuale saldo o, in alternativa,
- dal termine per la presentazione della dichiarazione con la quale viene a determinarsi in modo certo l'ammontare dell'imposta dovuta per un determinato periodo d'imposta.



ISTANZE DI RIMBORSO- LA DECORRENZA DEI 48 MESI

Casistica	Compilazione
Decorrenza dal termine di versamento dell'acconto	Il dies a quo da cui far decorrere il suddetto termine è da individuare nel giorno dei singoli versamenti in acconto qualora questi, già al momento dell'effettuazione, risultino non dovuti ovvero non dovuti in quella misura. E ciò perché, in tali ipotesi, l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso già sussistono in quanto il contribuente è in grado di conoscere se deve o meno assolvere il debito d'imposta e in quale misura (si vedano, ex multis, Corte di Cassazione, Ordinanza n. 11602 del 6 giugno 2016 e Corte di Cassazione, Sentenza n. 13676 del 16 giugno 2014).
Decorrenza dal termine di versamento del saldo	Il termine decadenziale non può ritenersi decorrente dal momento dei singoli versamenti in acconto qualora il diritto al rimborso derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti rispetto all'ammontare del tributo che risulti al momento del saldo complessivamente dovuto, oppure rispetto ad una successiva determinazione in via definitiva dell'an e del quantum dell'obbligazione fiscale. Si tratta, in tali ipotesi, di pagamenti che presentano un qualche carattere di provvisorietà e ai quali successivamente non corrisponda la determinazione di quel medesimo pagamento (o in quella medesima misura) in via definitiva. In queste situazioni, quindi, il versamento dell'acconto è da considerarsi dovuto (e in quella misura) al momento della sua effettuazione, e solo in seguito è possibile verificare l'inesistenza (totale o parziale) dell'obbligo tributario che vi era sotteso; perciò, non apparirebbe neppure concettualmente ammissibile far decorrere il termine di decadenza della data del versamento medesimo, cioè da un momento in cui nessuna istanza di rimborso sarebbe stata ancora proponibile.



Attenzione!

IL CRITERIO GUIDA

⇒ L'unico criterio che, secondo i Giudici di legittimità, consente di individuare il dies a quo da cui far decorrere il termine di decadenza per la presentazione delle istanze di rimborso ex articolo 38 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 è rappresentato dall'esistenza o meno dell'obbligo di versamento nel momento in cui lo stesso è effettuato (cfr., in senso conforme, anche Risoluzione n. 459/E del 2008).



I documenti di prassi, quali le Circolari n. 16/E del 2009 e n. 8/E del 2013, nel fornire chiarimenti in merito alle modalità di presentazione delle istanze di rimborso della maggiore imposta sui redditi versata per effetto della mancata deduzione (forfetaria o analitica) dell'IRAP, hanno precisato che, per i versamenti in acconto, il termine di decadenza per la restituzione degli stessi decorre dalla data di pagamento del saldo relativo al medesimo periodo. E ciò non sulla base del carattere provvisorio di tali versamenti ma perché, in linea con il criterio individuato dalla richiamata giurisprudenza di legittimità, nei casi esaminati nelle suddette circolari, la causa del rapporto, originariamente esistente, è poi venuta meno per effetto di eventi successivi (ovvero l'introduzione di disposizioni normative - l'articolo 6, comma 1, del Decreto-Legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2, e l'articolo 2 del Decreto-Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214) che hanno disposto deroghe al generale principio di indeducibilità dell'IRAP dalle imposte statali. In tali ipotesi, al momento di effettuazione del versamento degli acconti, gli stessi risultavano dovuti e nessuna istanza di rimborso poteva essere proposta.

Anche in situazioni di incertezza circa la spettanza di un'agevolazione, l'applicabilità di un'aliquota o la qualificazione di un soggetto (ad esempio verifica presupposti d'imposta IRAP), la decorrenza del termine dei 48 mesi deve essere individuata secondo la ricordata regola dall'esistenza o meno dell'obbligo di versamento nel momento in cui lo stesso è effettuato.

Detto ciò, infine, l'Agenzia delle Entrate richiama alcuni casi in cui in cui la Corte di Cassazione ha escluso che il termine decadenziale decorra dal versamento del saldo:

Tributo	Orientamento giurisprudenziale
IRAP	IRAP versata per carenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione (perché, come chiarito dalla Corte di Cassazione, Sentenza n. 4166 del 21 febbraio 2014, "quando, come nella specie, venga contestato in radice l'obbligo del pagamento del tributo, la eventuale non debenza si configura anche in relazione al pagamento delle rate di acconto, non trattandosi di determinazione rilevabile soltanto in sede di pagamento del saldo, per cui il suddetto termine decadenziale deve farsi decorrere, [...], dalla data dei versamenti delle dette rate di acconto; [...]". In tal senso anche Corte di

	Cassazione, Sentenza n. 11920 del 28 maggio 2014; Corte di Cassazione, Ordinanza n. 17912 del 13 agosto 2014; Corte di Cassazione, Sentenza n. 24391 del 30 novembre 2016; Corte di Cassazione, Ordinanza n. 26434 del 20 dicembre 2016; Corte di Cassazione, Ordinanza n. 4656 del 22 febbraio 2017; Corte di Cassazione, Ordinanza n. 6786 del 15 marzo 2017; Corte di Cassazione, Sentenza n. 7248 del 22 marzo 2017; Corte di Cassazione, Ordinanza n. 9325 dell'11 aprile 2017);
IRPEF	IRPEF versata in eccesso in relazione ad un immobile di interesse storicoartistico (perché, come precisato dalla Corte di Cassazione, Sentenza n. 10077 del 9 maggio 2014, la causale della richiesta di rimborso - ovvero la mancata applicazione dell'agevolazione fiscale che determina la tassazione del bene in base al reddito effettivo e non secondo la rendita catastale dello stesso - "sicuramente sussisteva fin dall'epoca del versamento degli acconti.". In tal senso anche Corte di Cassazione, Sentenza n. 1161 del 22 gennaio 2016);
IRPEF (2)	IRPEF versata a titolo di maggiore ritenuta operata sulla somma erogata quale incentivazione straordinaria all'esodo, (perché, come precisato dalla Corte di Cassazione, citata Ordinanza n. 11602 del 2016, "nella specie, la contestazione su cui si fondava la domanda di rimborso del contribuente - ossia che la ritenuta era stata operata applicando l'aliquota piena e non l'aliquota dimidiata - attingeva la struttura stessa del calcolo della ritenuta e, pertanto, poteva essere fatta valere fin dal momento di effettuazione della ritenuta, mediante la ripetizione del 50% dell'importo calcolato dal datore di lavoro in base all'aliquota intera, senza necessità di attendere né eventuali conguagli di fine anno del datore di lavoro né eventuali riliquidazioni da parte dell'Ufficio; [...]"). In tal senso anche Corte di Cassazione, Ordinanza n. 25177 del 7 dicembre 2016; Corte di Cassazione, Ordinanza n. 28847 dell'1 dicembre 2017; Corte di Cassazione, Ordinanza n. 2533 dell'1 febbraio 2018 in relazione all'eccedenza di ritenute IRPEF operate dal sostituto d'imposta sulle somme corrisposte a titolo di indennità di cessazione del rapporto di lavoro ed assoggettate a tassazione separata).
IRPEG-ILOR	IRPEG e l'ILOR versate indebitamente per non essere state conteggiate, in sede di Dichiarazione dei Redditi, le variazioni in diminuzione riferibili all'utilizzo dei fondi rischi contenzioso e oneri da partecipazioni (perché, come evidenziato dalla Corte di Cassazione, Sentenza n. 6497 del 31 marzo 2015, 8 "nascono, nel caso di specie, il diritto al rimborso preteso dalla contribuente dalla questione relativa al trattamento fiscale da applicare ai due fondi [...] di cui sopra (se ritenerli assimilabili a "fondi tassati", i cui utilizzi non concorrono alla formazione del reddito imponibile, ovvero a "fondi non tassati", i cui utilizzi concorrono alla formazione del reddito imponibile)", la circostanza risultava "rilevabile indipendentemente dal calcolo dell'imposta dovuta a saldo, [...].");

Possiamo concludere affermando che il criterio guida da considerare ai fini dell'individuazione del dies a quo da cui far decorrere il termine di decadenza per la presentazione delle istanze di rimborso ex art.38 del D.P.R. 602/73, è rappresentato dall'esistenza o meno dell'obbligo di versamento nel momento in cui lo stesso è effettuato.

Allegato 1**L'Esperto risponde...****DOMANDA**

Con effetti da gennaio 2017 ho chiuso la partita iva, operavo come agente di commercio; lo scorso anno, alla data del tax day, il mio consulente di fiducia ha versato sia il saldo 2016, sia, in precedenza gli acconti relativi allo stesso anno. In realtà non avrei dovuto versare né il saldo né gli acconti in quanto il versamento di tale somme è dipeso da un errore degli operatori dello studio che non hanno considerato alcuni crediti che vantavo nei confronti dell'erario. Non ho provveduto a presentare alcuna dichiarazione integrativa.

Posso presentare istanza di rimborso? Da quando decorre il termine dei 48 mesi?

RISPOSTA

L'art.38 del D.P.R. 602/73 dispone che "il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento ; l'istanza di cui al primo comma può essere presentata anche dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata"; è ammessa dunque la possibilità di presentare apposita istanza di rimborso; detto ciò per rispondere al suo quesito è necessario richiamare quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Risposta n°1 del 4 ottobre scorso; in tale sede, richiamando i principali orientamenti giurisprudenziali e di prassi è stato messo in evidenza come l'unico criterio che consente di individuare il momento da cui far decorrere il termine di decadenza per la presentazione delle istanze di rimborso ex articolo 38, DPR 602/1973, è rappresentato dall'esistenza o meno dell'obbligo di versamento nel momento in cui lo stesso è effettuato. Il termine dal quale fa ricorrere il termine dei 48 mesi è da individuare nel giorno dei singoli versamenti in acconto qualora questi, già al momento dell'effettuazione, risultino non dovuti ovvero non dovuti in quella misura; al contrario, il termine decadenziale non può ritenersi decorrente dal momento dei singoli versamenti in acconto qualora il diritto al rimborso derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente

corrisposti rispetto all'ammontare del tributo che risulti al momento del saldo complessivamente dovuto, oppure rispetto ad una successiva determinazione in via definitiva "dell'an e del quantum" dell'obbligazione fiscale; in base a quanto, nel suo caso specifico, il termine dal quale far decorrere i 48 mesi per presentare istanza di rimborso è da individuare:

- in riferimento agli acconti, nel giorno dei singoli versamenti in acconto in quanto questi, già al momento dell'effettuazione, risultavano non dovuti;
- in riferimento al saldo, il giorno in cui è stato versato (30 giugno 2016-vedi D.P.C.M. 20 luglio 2017).

Allegato 2

Tavola Sinottica

Premessa

- L'unico criterio che consente di individuare il momento da cui far decorrere il termine di decadenza per la presentazione delle istanze di rimborso ex articolo 38, DPR 602/1973, è rappresentato dall'esistenza o meno dell'obbligo di versamento nel momento in cui lo stesso è effettuato. Sono queste le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, sulla base dei più diffusi orientamenti giurisprudenziali e di prassi con la Risposta n°1 del 4 ottobre scorso.

La decorrenza dal versamento dell'acconto

- Il dies a quo da cui far decorrere il suddetto termine è da individuare nel giorno dei singoli versamenti in acconto qualora questi, già al momento dell'effettuazione, risultino non dovuti ovvero non dovuti in quella misura. E ciò perché, in tali ipotesi, l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso già sussistono in quanto il contribuente è in grado di conoscere se deve o meno assolvere il debito d'imposta e in quale misura (si vedano, ex multis, Corte di Cassazione, Ordinanza n. 11602 del 6 giugno 2016 e Corte di Cassazione, Sentenza n. 13676 del 16 giugno 2014).

La decorrenza dal versamento del saldo

- Il termine dei 48 mesi decorre dal versamento del saldo laddove l'acconto è da considerarsi dovuto (e in quella misura) al momento della sua effettuazione, e solo in seguito è possibile verificare l'inesistenza (totale o parziale) dell'obbligo tributario che vi era sotteso.

In presenza di situazioni di incertezza

- In situazioni di incertezza circa la spettanza di un'agevolazione, l'applicabilità di un'aliquota o la qualificazione di un soggetto (ad esempio verifica presupposti d'imposta IRAP), la decorrenza del termine dei 48 mesi deve essere individuata secondo la ricordata regola dall'esistenza o meno dell'obbligo di versamento nel momento in cui lo stesso è effettuato.

Normativa e prassi

-
- Art.38 DPR 602/73;
 - Risposta n° 1 del 4 ottobre 2018-Agenzia delle Entrate;
 - Circolari n. 16/E del 2009 e n. 8/E del 2013- Agenzia delle Entrate.