

**Risposta n. 55**

**OGGETTO:** ISTANZA DI RIMBORSO - TERMINE DECADENZIALE - ARTICOLO  
37 DECRETO PRESIDENTE REPUBBLICA 29 SETTEMBRE 1973, n.  
602

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

Il Ministero istante fa presente che, in risposta ad una precedente istanza di interpello, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'indennità ivi descritta concorre alla formazione del reddito imponibile nella misura del 50 per cento del suo ammontare, ai sensi dell'articolo 51, comma 6, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

In ragione di tale chiarimento, l'*Istante* ha proceduto con le attività necessarie per consentire al personale interessato il rimborso della maggiore Irpef versata per i periodi di imposta 2018 e 2019, sulla base delle richieste pervenute dai dipendenti e da alcune sigle sindacali.

L'*Istante* fa presente di ricevere richieste da parte del personale per l'acquisizione degli elementi retributivi (importi corrisposti e ritenute effettuate) necessari per la

formulazione delle istanze di rimborso delle ritenute subite anche in relazione all'indennità percepita nei precedenti periodi d'imposta 2017 e 2016.

Ciò posto, si chiede di conoscere se la decorrenza del termine decadenziale di 48 mesi per la formulazione, da parte dei dipendenti interessati, dell'istanza di rimborso, decorra da ogni singola mensilità stipendiale, nel cui cedolino risulta l'indennità e la relativa ritenuta, ovvero possa avere a riferimento il complessivo periodo di imposta dell'anno 2016.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Non è prospettata una soluzione interpretativa.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 1 («*Modalità di riscossione*») del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 recante «*Disposizione sulla riscossione delle imposte sul reddito*», prevede che le imposte sui redditi sono rimosse mediante ritenuta diretta o versamenti diretti.

Il successivo articolo 2 («*Riscossione per ritenuta diretta*») dispone che «*Le imposte sono pagate per ritenuta diretta nei casi indicati dalla legge e secondo le modalità previste dalle norme sulla contabilità generale dello Stato*».

Tale modalità di riscossione dell'imposta è operata dalle Amministrazioni dello Stato che corrispondono somme e valori costituenti reddito di lavoro dipendente per il percipiente.

Ai sensi dell'articolo 29 («*Ritenuta sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato*») del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, «*Le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, che corrispondono le somme e i valori di cui all'articolo 23, devono effettuare all'atto del*

*pagamento una ritenuta diretta in acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti».*

Tale modalità di riscossione, diversamente dal "versamento diretto" previsto dal medesimo articolo 1 del d.P.R. n. 602 del 1973, non comporta, in ragione della coincidenza tra il soggetto tenuto ad operare la ritenuta e il soggetto creditore del tributo, il materiale versamento all'Erario delle ritenute operate sulle somme erogate.

Al riguardo, la Corte di Cassazione ha più volte rilevato che la nozione di "ritenuta diretta" implica una sorta di compensazione che lo Stato opera fra il credito fiscale ed il controcredito del contribuente e, pertanto, riguarda esclusivamente le amministrazioni statali (cfr, tra l'altro, sentenza 5 aprile 2017, n. 8789; ordinanze 24 maggio 2013, n. 12869 e 13 marzo 2019, n. 7110).

Il comma 1 dell'articolo 37 («*Rimborso di ritenute dirette*») del più volte citato d.P.R. n. 602 del 1973 prevede che «*Il contribuente assoggettato a ritenuta diretta può ricorrere all'intendente di finanza della provincia [ndr. Ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate] nella quale ha il domicilio fiscale, per errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria entro il termine di decadenza di quarantotto mesi chiedendo il rimborso*».

Il successivo articolo 38 («*Rimborso versamenti diretti*»), al comma 1 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*».

In relazione a tale ultima disposizione, si rileva che per consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità (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), il *dies a quo* da cui far decorrere il termine di quarantotto 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.

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.

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.

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 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 concettualmente ammissibile far decorrere il termine di decadenza dalla data del versamento medesimo, cioè da un momento in cui nessuna istanza di rimborso sarebbe stata ancora proponibile.

Da quanto sopra riportato emerge come 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 sia 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).

Ciò considerato, in relazione alla fattispecie rappresentata si è dell'avviso che

trovi applicazione l'articolo 37 del d.P.R. n. 602 del 1973, dal momento che la ritenuta è stata operata direttamente da un'amministrazione dello Stato, qual è il Ministero istante, nei confronti dei propri dipendenti e non invece da un sostituto d'imposta, diverso dall'amministrazione statale, nel qual caso opererebbe il successivo articolo 38 del d.P.R. 602 del 1973 (cfr., anche, Sentenza Cass. n. 4574 del 15 febbraio 2019).

In relazione all'individuazione del *dies a quo* per la decorrenza dei 48 mesi entro i quali presentare l'istanza di rimborso, si è dell'avviso che il consolidato indirizzo giurisprudenziale illustrato in relazione alla decorrenza del termine decadenziale di cui all'articolo 38 più volte citato, sia estensibile anche alla portata dell'articolo 37 del medesimo d.P.R. n. 602 del 1973, dal momento che la diversa modalità di riscossione, ritenuta diretta o versamento diretto, non può costituire, ad avviso della scrivente, presupposto per una diversa decorrenza del termine di quarantotto mesi; per la Suprema Corte, infatti, elemento dirimente ai fini che qui interessa è costituito dalla debenza delle somme dovute a titolo di acconto, e non dalla modalità attraverso cui la ritenuta è operata.

In ragione di quanto illustrato, quindi, nella fattispecie in esame, si ritiene che il *dies a quo* per la decorrenza del termine di quarantotto mesi previsto dall'articolo 37 del d.P.R. n. 602 del 1973 coincida con quello in cui la ritenuta è stata operata, considerato che, già al momento dell'erogazione dell'indennità *de quo*, l'obbligazione tributaria era certa e la parziale sua imponibilità, ai sensi dell'articolo 51, comma 6, del Tuir, legittimava il contribuente alla presentazione dell'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 37 da ultimo citato.

Si ricorda, inoltre, che in alternativa alla richiesta di rimborso, laddove i percipienti abbiano presentato, per il periodi di imposta 2016 e 2017, la dichiarazione annuale dei redditi (modello 730/UNICO), i medesimi, per recuperare le maggiori imposte versate, possono presentare, ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, dichiarazione integrativa a favore per ciascuna annualità, entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento di cui

all'articolo 43 del decreto del

Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Al riguardo, si ricorda che ai sensi del successivo comma 8-*bis* del medesimo articolo 2, nel caso in cui la dichiarazione integrativa sia presentata entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito (o il maggior credito) è immediatamente compensabile, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con debiti del medesimo periodo risultanti dalla dichiarazione presentata. Qualora la dichiarazione integrativa sia presentata oltre i termini per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo, il credito può essere utilizzato in compensazione solo per pagare debiti che matureranno a partire del periodo d'imposta successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione integrativa. In tale ipotesi, peraltro, il credito deve essere indicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa e concorre alla liquidazione della corrispondente imposta, a debito o a credito.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**