



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF193

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

# INFO FISCO

La Nuova Redazione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 12

<b>OGGETTO</b>	<b>RIMBORSO DEI CREDITI TRIBUTARI DA DICHIARAZIONE</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ART. 41 DPR 602/1973, ARTT. 36-BIS E 36-TER DPR 600/1973
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>8/11/2017</b>

*Sintesi: scaduti gli adempimenti dichiarativi può essere utile prendere in considerazione la disciplina dei crediti derivanti dalla dichiarazione, principalmente tenendo conto della disciplina del rimborso.*

*A tal fine occorre considerare che, al di fuori dell'ipotesi della compensazione, i crediti sono rimborsabili:*

- d'ufficio, se risultanti dalla dichiarazione;
- su apposita istanza, se il credito deriva da errori, duplicazioni, o simili

*Nel proseguo si analizzano termini e modalità per l'ottenimento del rimborso in tale fattispecie.*

In linea generale i rimborsi delle imposte possono essere ottenuti **seguendo due vie** alternative:

- ⇒ l'indicazione **in dichiarazione** (quadro RX "a rimborso")
- ⇒ **apposita istanza** all'Agenzia delle Entrate.

## IL RIMBORSO D'UFFICIO

Il caso di rimborso d'ufficio sono tassativamente previsti per legge e determina l'insorgere di un obbligo per l'ufficio di provvedere alla restituzione delle somme.

Esso si verifica nei seguenti casi:

CASISTICA (IIDD ED IRAP)		Rif. di legge
a)	Crediti <b>risultanti dalla dichiarazione</b> - autoliquidati dal contribuente - o emergenti dal controllo automatizzato delle stesse da parte dell'Ufficio	Art. 36-bis Dpr 600/73
b)	Crediti <b>emergenti da un controllo documentale delle dichiarazioni</b> che comporta il riconoscimento di un credito superiore rispetto a quello risultante dal controllo automatizzato effettuato ai sensi dell'art. 36-bis.	Art. 36-ter Dpr 600/73
c)	Ritenute d'acconto risultanti da idonea documentazione superiori all'imposta ricalcolata in dichiarazione	Art. 41, c. 2, Dpr 602/73
d)	Crediti emergenti da decisioni favorevoli della commissione tributaria	Art. 68, c. 2, Dlgs. 546/1992
e)	Errori materiali o duplicazioni nelle iscrizioni a ruolo causati dall'Agenzia	Art. 41, c. 1, Dpr 602/73

L'art. 54 Dpr 633/1972 prevede, poi, una attività analoga ai p.ti a) e b) precedenti, ma ai fini dell'iva.

## PROCEDURA DI RIMORSO

Nel caso del rimborso d'ufficio il contribuente non deve svolgere alcuna particolare attività, come previsto dall'art. Art. 42-bis c. 1 Dpr 602/1973:

**Art. 42-bis, c. 1, DPR 602/1973.** "Per l'esecuzione dei rimborsi previsti dall'articolo 38, quinto comma, e dell'articolo 41, secondo comma, emergenti a seguito della liquidazione delle imposte effettuata a norma dell'articolo 36 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, **gli uffici delle imposte si avvalgono della procedura di cui al presente articolo.**"

In breve, per i crediti di tributi diversi dall'Iva:

- **entro l'anno solare successivo al termine per la presentazione della dichiarazione**, gli uffici e i centri di servizio formano, per ciascun anno di imposta, **liste di rimborso** che contengono le generalità dell'avente diritto e l'ammontare dell'imposta da rimborsare e dei relativi interessi (commi 2 e 3);
- sulla scorta di tali liste, la Direzione generale delle imposte dirette, in base a DM del MEF, emette, con imputazione al competente capitolo dello stato di previsione della spesa del Ministero delle finanze, uno o più ordinativi diretti collettivi di pagamento estinguibili mediante commutazione di ufficio in vaglia cambiari non trasferibili della Banca d'Italia (comma 4);
- gli ordinativi di pagamento possono essere estinti, a richiesta degli aventi diritto e secondo modalità indicate nel modello di dichiarazione dei redditi, mediante vaglia cambiario o mediante accredito in conto corrente bancario, se specificamente richiesto dal contribuente.

### RIMBORSO DI CREDITI INDICATI IN DICHIARAZIONE

Come noto, i crediti derivanti dall'autoliquidazione delle imposte possono essere:

- computati in diminuzione dei pagamenti fiscali dovuti (compensazione)
- o chiesti a rimborso.

con scelta che avviene all'interno della dichiarazione medesima.

I casi più frequenti di rimborso analizzati di seguito riguardano i crediti emergenti in seguito a:

- a) procedura di liquidazione automatizzata (art. 36-bis Dpr 600/73)
- b) controllo formale (art. 36-ter Dpr 600/73).

### PROCEDURA EX ART. 36-BIS

Come anticipato, nell'ambito dell'**art. 36-bis DPR 600/73** rientra la disciplina:

- sia dei **rimborsi dei crediti dichiarati dal contribuente**
- che la **successiva procedura di controllo automatizzato** di tale dichiarazione

posto che in ogni caso l'esito della dichiarazione viene verificato dal punto di vista formale dall'Ufficio, il quale può confermare il credito, aumentarlo o ridurlo.



**Art. 36-bis c. 1 Dpr 600/73:** "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**".

### RICHIESTA DI RIMBORSO EFFETTUATA IN DICHIARAZIONE

Secondo la **Cassazione**:

- la richiesta di rimborso effettuata in dichiarazione compilando il Quadro RX/VX
- **produce gli stessi effetti di una istanza di rimborso** (ex art. 38, D.P.R. 602/1973)

essendo, pertanto, **idonea e sufficiente a obbligare l'Ufficio** agli adempimenti conseguenti.



**Cass. sent. n. 21734/2014:** "In tema di imposte sui redditi, qualora **il contribuente evidenzi nella dichiarazione, secondo le modalità stabilite dalla legge, un credito d'imposta**, non occorre da parte sua alcun altro adempimento ai fini di ottenerne il rimborso, in quanto **tale condotta costituisce già istanza di rimborso**, che tiene luogo, a tutti gli effetti, di quella di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, essendo l'Amministrazione — edotta, con la dichiarazione, dei conteggi effettuati dal contribuente — posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria".

#### Esempio1

Il Sig. Rossi rileva a **Quadro RX** un credito Irpef di €. 6.000. Decide:

- di chiedere a rimborso €. 2.000
- e di portare in compensazione/detrazione nel periodo successivo i residui €. 4.000.

QUADRO RX RISULTATO DELLA DICHIARAZIONE		Imposta a debito risultante dalla presente dichiarazione	Imposta a credito risultante dalla presente dichiarazione	Eccedenza di versamento a saldo	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione
RX1	IRPEF	1	2	3	4	5
		,00	6.000,00	,00	2.000,00	4.000,00
Sezione I						
Debiti/Crediti						
ed eccedenze						
risultanti dalla						
presente dichiarazione						
RX2	Addizionale regionale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX3	Addizionale comunale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX4	Cedolare secca (RB)	,00	,00	,00	,00	,00
RX6	Contributo solidarietà (CS)	,00	,00	,00	,00	,00

L'indicazione produce il medesimo effetto di un'istanza di rimborso ex art. 38 Dpr 602/73

## ATTIVITA' DI CONTROLLO DEI CREDITI

Per costante orientamento giurisprudenziale, un **credito indicato in una dichiarazione si prescrive in 10 anni** (prescrizione ordinaria art. 2946 C.C.; si tratta del medesimo termine applicabile anche all'impugnazione del silenzio-diniego opposto dall'ufficio ad una istanza di rimborso).

Per quanto attiene l'Ufficio, questo:

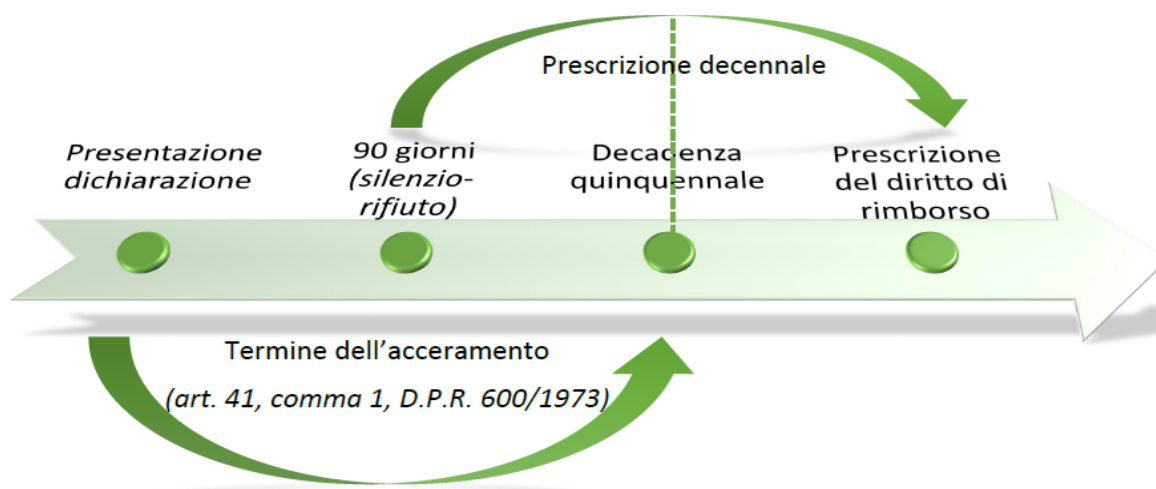
- a) ha la facoltà di **verificare la spettanza del credito** nei termini di prescrizione fiscale dell'annualità. In tal caso potrà procedere a rideterminare l'imposta dovuta, ed il conseguente credito dichiarato, entro il cd. "termine quinquennale".

**Nota:** in seguito alle novità introdotte dall'art. 1 c. 130-131 L. 208/2015 all'art. 43 Dpr 600/73 ed all'art. 57 Dpr 633/72, nel caso di dichiarazione presentata, si tratta del 31 dicembre:

- del 4° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione: per i periodi fino al 2015
- del 5° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione: per i periodi dal 2016 in poi

- b) a diversa conclusione si giunge nel caso in cui l'**attività di controllo giunga oltre tale termine**; in tal caso:

- la **decadenza dell'attività accertativa** in capo all'ufficio
- **spira in data anteriore** rispetto al **termine decennale di prescrizione del credito**, cui è collegato il **termine per la presentazione dell'istanza di rimborso** da parte del contribuente.



Tale criticità è stata risolta dalla **Cassazione**, con la recente **sentenza delle S.S.U.U., n. 5069, del 15 marzo 2016**, relativa alla concessione di un'agevolazione sotto forma di credito d'imposta. Si veda il seguente significativo passaggio:

*"non sussistono le condizioni per ritenere che sulla domanda di rimborso del credito d'imposta si sia formato il silenzio rifiuto e, tanto meno, per affermare che, nel caso, il credito d'imposta sia stato chiesto a rimborso con la dichiarazione annuale, l'Amministrazione, onde evitarne la "cristallizzazione" nell'anno e nel quantum, debba provvedere al riguardo, nei medesimi termini di decadenza stabiliti per procedere all'accertamento in rettifica."*

PRECEDENTI ESPRESSIONI DELLA GIURISPRUDENZA			
▪	Il diritto del contribuente si è cristallizzato: l'amministrazione finanziaria <b>non ha il potere di contestare l'an e il quantum</b> della richiesta.	Cass. sent. n. <b>9339/2012</b>	Disallineata rispetto all'orientamento delle SS.UU.
▪	L'Ufficio ha il <b>potere di contestare l'an e il quantum</b> il credito, <b>allineandosi al diritto del contribuente</b> , che gli consente di impugnare il silenzio-rifiuto entro 10 anni.	Cass. sent. n. <b>2918/2010 e n. 11444/2011</b>	In linea con la sentenza delle SS.UU.



**ATTENZIONE:** in sostanza, le SS.UU. hanno così delineato i seguenti termini:

- tempi di **accertamento dei crediti** dell'amministrazione: **5 anni**
- tempi per il **diniego del rimborso** da parte dell'Ufficio: **oltre i 5 anni**.

Esempio2	La Alfa Srl ha generato un <b>credito Iva nel 2010</b> per €. 3.000, indicato a quadro VX del mod. Iva 2010 a rimborso.
	Nel 2010 ha negato il rimborso contestando l'assenza dei requisiti per il rimborso dell'Iva; la società è rimasta inattiva.
	Nel 2016 (entro 10 ani) la Srl impugna il silenzio-diniego dell'Ufficio; la CTP: <ul style="list-style-type: none"> <li><b>pur non potendo più accertare l'annualità 2010</b> (nè ai fini dei redditi che dell'Iva)</li> <li><b>potrà entrare nel merito della spettanza dei requisiti</b> per la richiesta del rimborso.</li> </ul>

Esempio3	La Beta Srl, impresa edile, ha generato un <b>credito Iva nel 2009</b> per €. 40.000, indicato in Unico 2010 in compensazione. Accantonata l'attività di costruzioni, si è messa a locare i pochi appartamenti invenduti, compensando orizzontalmente il credito con i debiti per Ires/Irap.
	Nel 2016 decide di assegnare gli appartamenti e di cessare l'attività, richiedendo a rimborso il credito residuo di €. 30.000; secondo la Cassazione, l'Ufficio: <ul style="list-style-type: none"> <li><b>pur non potendo più accertare l'annualità 2009</b> (nè ai fini dei redditi che dell'Iva)</li> <li><b>potrà, tuttavia, negare il rimborso</b> in seguito alla <b>verifica dei documenti Iva</b> richiesti a comprova della formazione del credito.</li> </ul>



**ATTENZIONE:** si ritiene che **tale potere non possa estendersi** al riconoscimento del credito **in caso di compensazione**.

Esempio4	Nell'Esempio3 precedente, si ponga ora che la Srl abbia avviato nel 2016 una nuova attività (o abbia ricevuto in conferimento un ramo d'azienda), generando un debito Iva per €. 50.000.
	Si ritiene che <b>l'ufficio non possa entrare nel merito del credito Iva 2009 utilizzato in compensazione</b> col debito Iva 2016 (fuoriuscendo dall'ipotesi di un diniego di rimborso, si verterebbe nell'ambito di un accertamento Iva sul 2009, ormai prescritto).

### **MODIFICA DI DESTINAZIONI DEL CREDITO DI ANNUALITÀ PREGRESSE**

Si ritiene che il medesimo meccanismo (di richiesta del credito a quadro RX) possa essere adottato nel caso di variazione della destinazione data al credito:

- da riporto alle annualità successive
- a richiesta a rimborso.



**N.B.:** tale impostazione è stata avallata dalla CM 35/2015, che ha ritenuto la fattispecie rientrare nell'ambito di una dichiarazione integrativa "a favore", in quanto tale:

- gratuita**
- esperibile **nel termine di prescrizione dell'annualità** (secondo le novità introdotte dal DL 193/2016).



**CM 35/2015 Domanda 1) Termini per la presentazione della dichiarazione integrativa a seconda che venga variata la modalità di utilizzo del credito o apposto il solo visto di conformità/sottoscrizione alternativa.**

Si chiede di confermare o meno i diversi termini di presentazione indicati nei recenti documenti di prassi nelle ipotesi di (...):

c) dichiarazione integrativa per aumentare l'importo chiesto a rimborso e ridurre l'importo chiesto in compensazione o in detrazione (variazione del quadro VX) - integrativa entro il termine più ristretto di 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

**Risposta:** (...) in tutte e tre le ipotesi prospettate nel quesito (...) è possibile presentare la dichiarazione integrativa entro i termini previsti dall'art. 2, comma 8 bis del DPR n. 322 del 1998, ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo [ndr: ora termine di prescrizione dell'annualità] (...)

Con riferimento alla richiesta di un maggior rimborso si devono, pertanto, intendere **superate le indicazioni fornite con la circolare n. 32/E del 2014 e con circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015**, nelle quali era stato affermato che, laddove il contribuente avesse voluto chiedere a rimborso un ammontare più alto rispetto a quello originariamente richiesto, avrebbe dovuto presentare una dichiarazione integrativa, eventualmente munita di visto, entro i 90 giorni dalla scadenza della presentazione della dichiarazione.

**DOMANDA: SOCIETA' CESSATA**

Una Snc ha cessato l'attività nell'anno 2014. Ha presentato la dichiarazione Irap evidenziando un credito di €. 3.000, erroneamente riportato al rigo IR30 (importo da riportare in compensazione), anziché essere riportato nel rigo IR29 (importo di cui si chiede il rimborso).

Si chiede se sia possibile presentare le dichiarazioni integrative per "spostare" gli importi dal rigo "a compensazione" al rigo "a rimborso".

**Risposta:** la risposta si ritiene essere positiva. È solo la richiesta "opposta" (da rimborso a compensazione) che sorge l'apposito limite dei 120 giorni dal termine per la trasmissione della dichiarazione dei redditi; nel caso di specie (da compensazione a rimborso) non sussiste un termine particolare (CM 35/2015) e, pertanto, si deve ritenere applicabile il termine per la prescrizione dell'annualità.

Si consideri che non è più opponibile il termine di decadenza biennale ex art. 21 Dlgs 546/92 (applicabile in via residuale quando non vi è una norma specifica che regolamenti il rimborso, come avveniva in passato per i rimborsi Iva), considerato l'orientamento costante della Cassazione (v. SS. UU. sent. n.5069/2016).

Dunque (con criterio estensibile anche all'Iva e ai redditi):

- l'ufficio sarà obbligato a disporre rimborso sulla scorta delle risultanze del nuovo quadro RX dell'integrativa
- andrà impugnato l'eventuale diniego (entro 60 gg dalla notifica, se espresso; oltre i 90 gg dalla presentazione dell'integrativa, nel termine decennale di prescrizione, in caso di silenzio-diniego).

**Dich. Irap 2015 originaria**

IR27	Importo a credito	3.000 ,00
IR28	Eccedenza di versamento a saldo	,00
IR29	Credito di cui si chiede il rimborso	,00
IR30	Credito da utilizzare in compensazione	3.000 ,00



**Dich. Irap 2015 integrativa**

IR27	Importo a credito	3.000 ,00
IR28	Eccedenza di versamento a saldo	,00
IR29	Credito di cui si chiede il rimborso	3.000 ,00
IR30	Credito da utilizzare in compensazione	,00

Tale meccanismo non si rende necessario nel caso in cui il contribuente non risulti estinto e, dunque, abbia "rigenerato" il credito nell'ambito delle dichiarazioni successive; in tal caso sarà sufficiente richiedere a rimborso il credito rigeneratosi, interamente o in parte.

**RIMBORSI IRAP**

Per quanto attiene rimborso dell'Irap versata in **assenza di autonoma organizzazione, non si verte nell'ambito di un credito "da dichiarazione"**, ma di **presentazione dell'istanza di rimborso** (di cui al paragrafo successivo) indipendentemente che:

- sia stata presentata la dichiarazione ed essa non si ritenga più dovuta
- sono stati versati i soli acconti ma non sia stata presentata la dichiarazione del periodo d'imposta.



## **PRESCRIZIONE DEL CREDITO CHIESTO A RIMBORSO**

A seconda della tipologia del credito, i tempi variano da alcuni mesi (Iva) ad 2/3 anni (redditi). Tuttavia in alcuni casi (es: rimborso dell'Iva sulle autovetture, rimborso Irpef/Ires per Irap deducibile, ecc.) il rimborso ha avuto tempi estremamente più lunghi, sconfinando nella prescrizione.

Premesso che lo stato di avanzamento del rimborso può essere conosciuto al Front office dell'Agenzia, chiamando il numero 848.800.444, o accedendo al "Cassetto fiscale", in ogni caso:



- **il riconoscimento del credito** da parte dell'Agenzia **non evita il decorso della prescrizione**
- pertanto va posta attenzione al termine decennale; **per interrompere tale prescrizione** andrà presentato **formale sollecito di pagamento tramite raccomandata A/R o PEC.**

### **MAGGIOR CREDITO RISULTANTE DALLA DICHIARAZIONE**

Ove l'Ufficio riscontri un maggior credito/minor debito rispetto a quello indicato dal contribuente in dichiarazione, comunica la situazione al contribuente ("Avviso bonario a favore") e laddove:

- si tratti di crediti di soggetti non titolari di partita Iva: procede al rimborso (senza più attendere la conferma del maggior credito da parte del contribuente - Nota interna dell'Agenzia Entrate di marzo 2016)
- in caso contrario (crediti di soggetti titolari di P.Iva): attende la conferma del credito da parte del contribuente (tramite Civis o presso il front office), che potrà scegliere le modalità di recupero (rimborso o compensazione/detrazione)

Una particolare procedura è adottata per i maggiori crediti risultanti dai 730 precompilati.



**MARIO ROSSI SRL**

....

Ogni anno l'Agenzia delle Entrate esegue dei controlli automatizzati sulle dichiarazioni fiscali presentate per verificare che i dati in esse contenuti siano corretti e che i versamenti siano stati effettuati esattamente e nei termini previsti.

Sulla base di questi controlli, la Sua dichiarazione Irap 2014 risulta regolare ed emerge un credito a suo favore superiore a quello dichiarato, il cui importo è evidenziato nella pagina che segue.

Per verificare l'effettiva spettanza del credito e, di conseguenza, poter utilizzare nelle successive dichiarazioni, è necessario preventivamente chiederne la conferma l'Agenzia delle Entrate. A tal fine può avvalersi del canale di assistenza on-line Civis, della posta elettronica certificata (PEC) o contattare i centri di assistenza multicanale al numero telefonico 848.800.444. In alternativa può sempre rivolgersi a un qualsiasi ufficio territoriale dell'Agenzia. La preghiamo di attenersi a queste indicazioni perché non sono previste ulteriori forme di assistenza.

Distinti saluti

IL DIRETTORE CENTRALE



### TERMINE PER LIQUIDAZIONE AUTOMATIZZATA

La liquidazione automatizzata delle imposte in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta è eseguita **“entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo”**.



**N.B:** tale termine è ordinatorio (non perentorio), in quanto tale qualificazione è attribuita specificamente dal legislatore nell'art. 28 c. 1 L. n. 449/97.

**Mod. 730:** le istanze di rimborso derivanti dal comportano una procedura molto rapida per il completamento della pratica di che trattasi, realizzata tramite il datore di lavoro.

### ESECUZIONE DEL RIMBORSO DEL CREDITO RICHIESTO IN DICHIARAZIONE

Al di fuori dell'ipotesi del credito rimborsato con lo stipendio/pensione nell'ambito del 730, i rimborsi delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi avvengono come segue:

- accredito in c/c bancario previa comunicazione del codice IBAN, attraverso il modulo scaricabile dal sito dell'Agenzia (v. a fianco);
- comunicando i dati del proprio conto corrente direttamente via internet, attraverso il sito [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) alla voce “Servizi online > Servizi telematici > Rimborsi web”, utilizzando le proprie credenziali di accesso (Pin e Password);

Ulteriori modalità di pagamento sono:

- vaglia cambiario;
- contanti (per importi inferiori ad €. 1.000)

#### MODELLO PER LA RICHIESTA DI ACCREDITO SU CONTO CORRENTE BANCARIO O POSTALE DEI RIMBORSI FISCALI - PERSONE FISICHE

TIPO DI RICHIESTA O COMUNICAZIONE (Barre la casella che interessa)	
<input type="checkbox"/>	1. ACCREDITO DEI RIMBORSI FISCALI SUL PROPRIO CONTO CORRENTE (BANCARIO O POSTALE)
<input type="checkbox"/>	2. ANNULLAMENTO DELLA RICHIESTA DI ACCREDITAMENTO SU CONTO CORRENTE (BANCARIO O POSTALE) IN PRECEDENZA GIÀ COMUNICATO
<b>DATI DEL CONTRIBUENTE</b>	
Cognome	Nome
Codice fiscale	
Comuna di nascita	Provincia (sigla)
Comuna	Data di nascita
Residenza anagrafica o (se diversa) Domicilio fiscale	Frazione
Via, piazza, ecc.	Numero civico
C.a.p.	Indirizzo di posta elettronica
IBAN	
Banco	
Conto corrente bancario intestato a	
BIC (se UEM)	IBAN (se UEM)
COORDINATE BANCARIE (se altro UEM)	
Indirizzo della banca	
<b>SOTTOSCRIZIONE</b>	
Data	FIRMA

RIPRODUZIONE VIETATA - [www.redazionefiscale.it](http://www.redazionefiscale.it)

### PROCEDURA EX ART. 36-TER

Considerando i crediti derivanti dalla dichiarazione dei redditi occorre tener conto della procedura di rimborso dei crediti disciplinata dall'art. 36-ter, D.PR. 600/1973, ai fini delle imposte dirette.



**“1. Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici.”**

### DIFFERENZA SOSTANZIALE TRA LA PROCEDURA EX ART. 36-BIS E ART. 36-TER

Le due procedure sono accomunate dal fatto che si limitano ai dati esposti in dichiarazione.

Tuttavia il controllo:

- automatizzato ex art. 36-bis Dpr 60073: riguarda tutte le dichiarazioni e si limita a verificare gli errori di calcolo e gli omessi versamenti risultanti dalla dichiarazione
- formale ex art. 36-ter Dpr 600/73: verifica l'indicazione in misura superiore di detrazioni, oneri deducibili/detraibili, di ritenute d'acconto e di crediti di imposta (quadro RU) non spettanti, riguardando un ambito più limitato di soggetti.

Anche in relazione ai rimborsi che si vincono dai controlli formali (es: a seguito dell'esibizione dei documenti, l'Ufficio si accorge che un onere è stato detratto per un importo inferiore a quanto spettante), si applicano i medesimi concetti già visti per quanto riguarda il controllo automatizzato.

### I RIMBORSI SU ISTANZA

Si riportano di seguito le disposizioni riguardanti la fattispecie del rimborso su istanza:

DISPOSIZIONI AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE		
Art. 38, c. 1 Dpr 602/73	Rimborso di versam. diretti	"Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto puo' presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale e' stato eseguito il versamento <b>istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento</b> stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento."
Art. 37 Dpr 602/73	Rimborso di ritenute dirette	"Il contribuente assoggettato a ritenuta diretta puo' ricorrere all'intendente di finanza della provincia nella quale ha il domicilio fiscale, per errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria <b>entro il termine di decadenza di quarantotto mesi chiedendo il rimborso</b> . Avverso la decisione dell'intendente di finanza ovvero trascorsi novanta giorni dalla data di presentazione del ricorso senza che sia intervenuta la decisione dell'intendente di finanza, il contribuente puo' ricorrere alla commissione di primo grado secondo le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636. <b>Al rimborso l'intendente di finanza provvede mediante ordinativo di pagamento entro il termine di trenta giorni dalla data in cui il provvedimento di accoglimento del ricorso si e' reso definitivo.</b>
Art. 25, c. 1 Dlgs. 446/97	Irap	per le attivita' di controllo e rettifica della dichiarazione, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonche' per il relativo contenzioso si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi
Art. 21 c. 2 D.lgs. 546/92 (1° periodo)	Termine per la proporre ricorso	2. Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lettera g), <b>puo' essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non e' prescritto.</b>



**ATTENZIONE:** la fattispecie considerate sopra riguardano maggiori versamenti rispetto al dovuto di:

- imposte sui redditi (**Irpef, Ires, ecc.** ...)
- altri versamenti diretti
- **ritenute operate** dal sostituto d'imposta.

Al contrario:

- ove **non esistano specifiche disposizioni** riguardanti i termini per la presentazione dell'istanza
- si applica l'art. 21 c. 2 D.lgs. 546/92, 2° periodo il quale stabilisce che l'istanza di restituzione **"in mancanza di disposizioni specifiche, non puo' essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si e' verificato il presupposto per la restituzione"**

Come anticipato, in passato tale articolo veniva applicato dagli Uffici ai rimborsi Iva in presenza di omessa presentazione del quadro.



### QUANDO VA ATTIVATO IL RIMBORSO “SU ISTANZA” SPECIFICA

Si noti che questo tipo di rimborso:

a) va attivato (obbligo):

- in assenza di un **credito che risulti da una dichiarazione**
- in presenza di una **dichiarazione che non doveva essere presentata** (es: dichiarazione Irap in caso di assenza di autonoma organizzazione)

b) può essere attivato (facoltà) anche in presenza di versamento che avrebbe potuto risultare da una dichiarazione, ma che non vi è rientrato.

**Esempio1:** una società ha versato maggiori ritenute rispetto a quelle effettuate; il rimborso:

- sarà ordinariamente richiesto tramite il quadro SX del mod. 770 (senza alcuna istanza separata)
- può essere richiesto con apposita istanza nel caso in cui il quadro SX, per qualsiasi motivo, non abbia evidenziato il credito.

**Esempio2:** persona fisica si accorge di non aver fruito di un onere è detraibile nel mod. Unico PF 2014 potrà:

- in via ordinaria, presentare dichiarazione integrativa dove detrarre l'onere ed esporre il credito a rimborso
- in via alternativa, presentare istanza di rimborso documentando l'onere non detratto (in tal caso dovendo essere presentata entro 48 mesi dal momento in cui è stato versato il saldo Irpef).

Al contrario, **non dovrebbe essere ammesso** presentare una **dichiarazione “facoltativa”** (in quanto il contribuente è privo di soggettività passiva) al solo fine di includere versamenti effettuati ma non dovuti, riconducendosi così ad un credito “da dichiarazione” (**disapplicando in tal modo il termine dei 48 mesi** – v. oltre rimborso Irap).

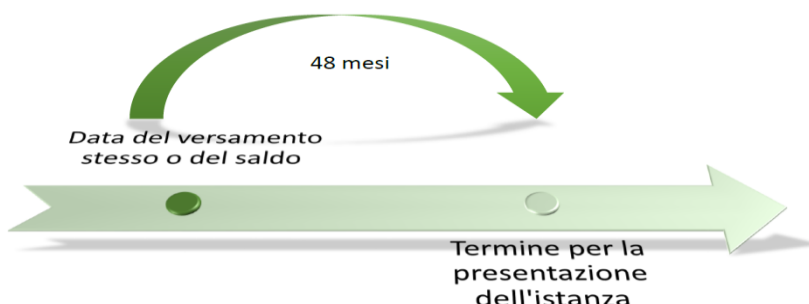
### TERMINE DI 48 MESI

Nel caso dei rimborsi su istanza è fondamentale stabilire il “*dies a quo*”, e cioè il momento dal quale decorrono i 48 mesi per poter validamente presentare l'istanza di rimborso.

#### “DIES A QUO”

In generale, la decorrenza del termine dipende dalla effettiva debenza del tributo al momento del versamento (RM 89/2001, RM 459/E/2008 e Cass. n. 359/2009).

Con riguardo alle ritenute occorre tener conto della data in cui questa viene operata.



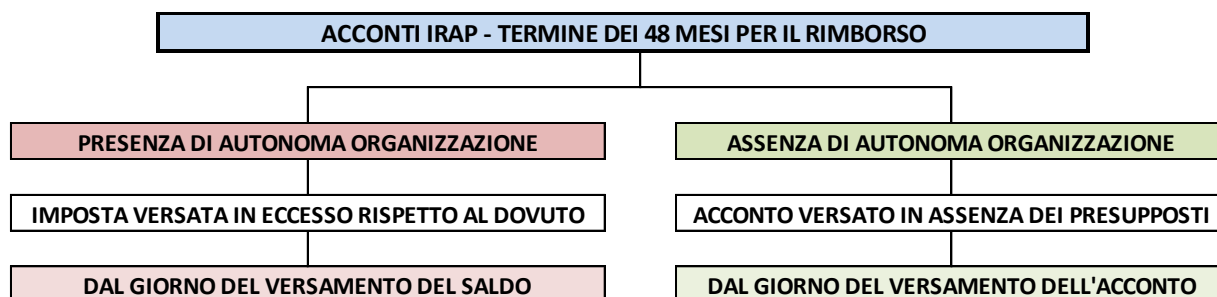
**VERSAMENTI IN ACCONTO:** per consolidato orientamento della Cassazione (per tutte, Cass. SSUU n. 13676/2014 e Cass. n. 9935/2017) il **termine iniziale** per individuare la decadenza da presentazione dell'istanza **decorre in modo differenziato**:

- **dalla data di versamento del saldo:** nel caso in cui il relativo diritto derivi:
  - da una **eccedenza degli acconti rispetto al saldo dovuto** per il periodo d'imposta (a seguito di modifiche normative, come avvenuto in passato per il rimborso Irpef/Ires dovuto alla parziale

deducibilità dell'Irap, posto che in caso di credito risultante dalla dichiarazione Irap, la destinazione a rimborso viene indicato direttamente nella compilazione della stessa)

- anche a seguito di una successiva rideterminazione in via definitiva dell'*an* e del *quantum* del debito tributario (es: il professionista si accorge di aver tassato un componente irrilevante ai fini Irap, posto che per il passato la dichiarazione integrativa "a favore" risultava limitata al cd. "termine breve")

→ **dal giorno dei singoli versamenti in acconto:** nel caso in cui gli acconti, **già all'atto del loro versamento, risultino parzialmente/totalmente non dovuti** in base alla legge (anche per incostituzionalità) o per contrarietà di questa alle norme UE.



**RIMBORSO IRAP:** nel caso dei rimborsi per **assenza di autonoma organizzazione:**

- ⇒ **i 48 mesi decorrono dalla data di effettuazione dei singoli versamenti in acconto**
- ⇒ in quanto tali versamenti non erano dovuti fin dall'origine per contrarietà alla Costituzione.

## LA PROCEDURA

In relazione all'istanza di rimborso presentata, l'Ufficio può procedere:

- ⇒ ad **accoglierla**: il contribuente dovrà solo badare che non intervenga prescrizione prima che sia istruito il rimborso dell'ufficio
- ⇒ a **respingerla** in modo:
  - **esplicito**: entro 60 giorni dalla notifica il contribuente potrà impugnare il diniego
  - **tacitamente** (cd. "silenzio-rifiuto"): il contribuente potrà impugnare il diniego solo **decorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza e nel termine ultimo di 10 anni** dalla presentazione (la presentazione dell'istanza vale, infatti, quale atto interruttivo della prescrizione).

**Ufficio incompetente:** in caso di istanza trasmessa ad Ufficio incompetente, l'atto rimane idoneo ad interrompere la prescrizione del diritto al rimborso (RM 123/2011) e (Cass., n. 4773/2009):

- l'ufficio incompetente deve trasmettere a quello competente l'istanza di che trattasi;
- si cristallizza comunque il silenzio-rifiuto.

L'istanza di rimborso presentata oltre i termini è inefficace e rende l'eventuale ricorso inammissibile, rilevabile d'ufficio (Cass. n. 8606/1996).

Per la presentazione dell'istanza

- non è previsto alcun modello specifico (l'Agenzia Entrate ha predisposto un facsimile)
- va presentata in carta semplice (non in marca da bollo).

**Principali casistiche:**

- Versamento di ritenute operate a titolo d'imposta non dovute da parte del sostituto d'imposta;
- Versamento di maggiore imposta per effetto della mancata considerazione degli acconti versati;
- Mancata indicazione in dichiarazione di oneri deducibili o detraibili.

**Istanza di rimborso generica (fac-simile predisposto dall'Agenzia)**



All'Agenzia delle Entrate  
Direzione provinciale di \_\_\_\_\_  
Ufficio territoriale di \_\_\_\_\_

Ufficio competente in base al  
domicilio fiscale al momento  
della presentazione

In carta semplice

**DOMANDA DI RIMBORSO DELLE IMPOSTE DIRETTE**

Con questo modello il Contribuente può richiedere il rimborso delle imposte dirette che ha versato in più o che gli sono state erroneamente trattenute dal sostituto d'imposta (artt. 37 e 38 del Dpr. n. 602/73) o le eccedenze di credito non utilizzate in compensazione e non riportate nelle successive dichiarazioni dei redditi.

Io sottoscritto/a \_\_\_\_\_ codice fiscale \_\_\_\_\_  
nato/a il \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ prov. \_\_\_\_\_ residente in \_\_\_\_\_  
via \_\_\_\_\_  
n. \_\_\_\_\_ tel. \_\_\_\_\_ fax \_\_\_\_\_ email \_\_\_\_\_  
pec \_\_\_\_\_

**chiedo**

il rimborso dell'importo di € \_\_\_\_\_, dell'imposta \_\_\_\_\_, dell'anno \_\_\_\_\_, oltre agli interessi di legge per:

- ☐ versamenti eseguiti in eccesso (allegare copia delle ricevute di versamento)
- ☐ ritenute subite erroneamente
- ☐ eccedenze di credito non utilizzate in compensazione e non riportate nelle successive dichiarazioni dei redditi

Data di versamento/ritenuta	Importo	Imposta	Anno di riferimento
___/___/___	€ _____, ____	_____	_____.

**per questi motivi**

(allegare l'eventuale documentazione a supporto delle motivazioni)

Allego il modello di comunicazione delle coordinate bancarie per l'accredito in conto corrente del rimborso.

Luogo e data \_\_\_\_\_

Firma \_\_\_\_\_

**I RIMBORSI AI FINI DELL'IRAP**

E' nota la situazione dei rimborsi irap richiesti da soggetti con partita iva che svolgono un'attività priva dell'autonoma organizzazione, in seguito alla sentenza della Corte Cost. n. 156/2001.

Mancando una procedura specifica in merito e qualsiasi chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate, si riepilogano le modalità possibili, come prospettata dalla dottrina.

**RIPORTO DEL CREDITO IRAP SE NON SI E' PIÙ TENUTI ALLA DICHIARAZIONE**

Se un professionista/"piccolo imprenditore":

- ➔ ha chiuso la dichiarazione **IRAP 2016 con un credito** indicato in compensazione (rigo IR29)
  - ➔ e **non ha presentato l'IRAP 2017 in quanto privo di autonoma organizzazione**
- al fine di utilizzare il credito (non ancora utilizzato, in tutto o in parte):

- è opportuno (anche se si ritiene non obbligatorio) sia indicato a **Sez. II del quadro RX di Unico PF 2017**, con "passaggio" dal modello Irap al mod. Redditi (RM 79/2011)
- in uno dei rigi da RX23 a RX26 "Altre imposte" (con indicazione del codice tributo 3800)
- potendo indicare la volontà per l'utilizzo "in compensazione" o "a rimborso".

# IRAP2017 NON PRESENTATA E RECUPERO DEGLI ACCONTI 2017 VERSATI

Secondo l'Agenzia, **non è ammesso utilizzare il credito** (generato dagli acconti versati) **senza che sia indicato in una dichiarazione** (a quadro RX Sez. II del medesimo anno o in dichiarazione Irap dell'anno precedente), ritenendo legittimo il relativo avviso bonario.

**Nota:** la giurisprudenza di merito si è invece divisa sulla questione:

- la **CTP di Milano** (sent. 5/05/2010 n. 141): ha ritenuto corretto tale "utilizzo diretto" in compensazione in F24 degli acconti versati, indipendentemente dall'indicazione a quadro RX
  - la **CTP di Treviso** (sent. 5/10/2010 n. 116/05/10): ha abbracciato la posizione dell'agenzia.
- Assecondando la posizione dell'Agenzia, non è chiaro come indicare gli acconti in dichiarazione.

## SOLUZIONI ALTERNATIVE POSSIBILI

Premesso che si sconsiglia l'indicazione a RX Sez. II (posto che in passato non sia indicato alcun credito in una dichiarazione Irap), le alternative che si prospettano sono la **presentazione:**

- ➔ della **dichiarazione Irap** al solo fine del riporto degli acconti (il valore della produzione è a zero)

**Nota:** si tratta della soluzione più pratica; tuttavia, come anticipato:

- **se non crea problemi** nel caso di "recupero" di acconti versati nell'anno precedente (**termine breve**)
- in presenza di **acconti versati nel termine lungo**, l'Agenzia potrebbe contestare l'intenzione di superare il limite dei 48 mesi previsti per l'istanza di rimborso.

- ➔ di un'**istanza di rimborso** per versamenti diretti non dovuti (art. 38 Dpr 602/73 – v. sotto)

**Nota:** non appare, al contrario, più procedibile la comunicazione all'Agenzia **per la correzione dei codici tributo** (i codici 3812 e 3812 "girati" ad acconti Irpef, versamenti periodici Iva o qual'altro), considerata l'opposizione a tale pratica da parte degli Uffici.

All'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di .....

### ISTANZA RIMBORSO IRAP

In carta semplice

Il/la sottoscritto/a.....nato/a.....il.....residente in.....via.....C.F.....

Premesso di aver proceduto al versamento dell'IRAP nelle seguenti date e per i seguenti importi:

- ⇒ euro.....in data.....a titolo di primo acconto IRAP per l'anno.....(allegato 1)
- ⇒ euro.....in data.....a titolo di secondo acconto IRAP per l'anno.....(allegato 2)
- ⇒ euro.....in data.....a titolo di saldo IRAP per l'anno.....(indicare se trattasi di versamento in acconto o in saldo);

#### considerato

- ⇒ che ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta;
- ⇒ **che** la Cassazione nella sentenza..... ha affermato che .....
- ⇒ **che** il sottoscritto nello svolgimento della sua attività' .....(indicare i criteri in base ai quali e in conformità' con i principi della sentenza della cassazione richiamata si ritiene l'indebito pagamento del tributo)

#### chiede

**il rimborso delle somme indebitamente pagate e indicate nella premessa della presente istanza.**

Si allega: fotocopia dei versamenti effettuati (modelli di pagamento F 24); Fotocopie dei libri cespiti; Fotocopie modello IRAP dell'anno....

Luogo e data

Firma