

## RISCOSSIONE

---

### ***Valida l'opzione di rimborso nella dichiarazione integrativa o ultratardiva***

di Angelo Ginex



Secondo quanto previsto dall'[articolo 38 D.P.R. 602/1973](#), il contribuente può chiedere il **rimborso** delle **imposte dirette** oggetto di versamento diretto, ossia eseguito direttamente dal contribuente in base alle imposte autoliquidate e dai sostituti d'imposta, mediante **apposita istanza** presentata **in dichiarazione oppure separatamente dalla stessa**, a pena di decadenza, **entro 48 mesi dal versamento** o da quando la ritenuta è stata effettuata.

Il **credito d'imposta** emergente dalla **dichiarazione** dei redditi può, alternativamente, essere chiesto a **rimborso**; utilizzato, in tutto o in parte, in **compensazione** con altri tributi da versare; **riportato a nuovo**.

Sul punto, è stato precisato che, nel caso in cui il contribuente evidenzi nella **dichiarazione** un **credito d'imposta**, non occorre da parte sua alcun altro adempimento al fine di ottenerne il rimborso, in quanto tale condotta costituisce già **istanza di rimborso** ai sensi del citato [articolo 38](#), essendo l'Amministrazione, con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria. Tanto è vero che da quel momento, impedita ovviamente la decadenza, decorre, secondo i principi generali, l'ordinario termine di **prescrizione decennale** per l'esercizio della relativa azione dinanzi al giudice tributario (cfr., [Cass., ordinanza 20.11.2019, n. 30135](#)).

**Problematiche** particolari si sono poste nel caso in cui detta **istanza** sia contenuta in una **dichiarazione integrativa o ultratardiva**.

Innanzitutto, per quanto concerne la **dichiarazione integrativa**, è d'uopo rammentare che, a seguito della modifica operata dall'[articolo 5 D.L. 193/2016](#), non vi è più **alcuna distinzione tra integrativa a favore e sfavore**, per cui in entrambi i casi la stessa dovrà essere presentata entro i termini per l'accertamento di cui all'[articolo 43 D.P.R. 600/1973](#).

Con specifico riferimento, poi, alla **retroattività** della **modifica**, in virtù della quale anche le dichiarazioni **integrative a favore** del contribuente non devono più essere presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva, è sorto un **contrasto giurisprudenziale**.

Da un lato, si afferma l'**irretroattività** in applicazione del principio *tempus regit actum*, per cui per le fattispecie verificatesi anteriormente continuerebbe ad operare il diverso termine prima previsto (cfr., [Cass., ord. 28.6.2019, n. 17506](#)), e, dall'altro, si rileva invece che tale modifica rappresenterebbe una **norma di interpretazione autentica**, diretta alla omologazione normativa di un principio già immanente nell'ordinamento, con la conseguenza che la nuova disciplina troverebbe applicazione anche ai periodi di imposta precedenti all'entrata in vigore (cfr., **CTR Sardegna, sent. 20.11.2018, n. 1143**; [CTR Lombardia, sent. 30.1.2018, n. 407](#)).

Peraltro, si segnala un ulteriore orientamento secondo cui il contribuente, indipendentemente dal termine di cui all'[articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998](#), può **sempre, in sede contenziosa, opporsi alla maggiore pretesa tributaria** dell'amministrazione finanziaria, **allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione**, incidenti sull'obbligazione tributaria (cfr., **Cass., ord. 24.2.2020, n. 4772**; **SS.UU., sent. 30.6.2016, n. 13378**).

Venendo all'opzione di **rimborso** espressa nella **dichiarazione "integrativa"**, si è affermato che anche in questa ipotesi, oltre che in sede contenziosa, è **possibile** chiedere il rimborso del credito d'imposta.

In particolare, i giudici di vertice hanno precisato che il contribuente può chiedere il **rimborso** delle **maggiori somme** versate **anche nella dichiarazione integrativa**, purché ciò avvenga **entro il termine di 48 mesi dal versamento**, decorso il quale non può più domandarne la restituzione nel corso del giudizio instaurato avverso il silenzio-rifiuto sull'istanza di rimborso (cfr., [Cass., ord. 20.11.2019, n. 30151](#)).

Peraltro, è stato affermato che il **rimborso** dei versamenti diretti di cui all'[articolo 38 D.P.R. 602/1973](#) è esercitabile, entro il prescritto termine di decadenza, **indipendentemente** dai termini e dalle modalità della **dichiarazione integrativa** (cfr., [Cass. ord. 14.11.2019, n. 29651](#)).

Da ultimo, sembrerebbe che tale opzione sia **valida** anche ove espressa nella **dichiarazione "ultratardiva"**, che è quella presentata oltre il termine consentito dalla legge (cfr., **Cass., sent. 18.1.2012 n. 633**). Ciò sulla base della considerazione per la quale, ancorché tale dichiarazione si consideri omessa, l'istanza di **rimborso** mantiene una **propria autonomia**, non essendo legata ai termini decadenziali previsti per la dichiarazione, ma a quelli di cui al citato [articolo 38](#).

Infatti, i giudici di legittimità hanno affermato che, nel caso in cui il contribuente abbia inviato una **dichiarazione ultratardiva**, per far valere il proprio credito, il contribuente deve presentare entro i termini decadenziali apposita istanza di rimborso, a meno che **l'opzione per il rimborso**

non sia già stata esercitata in detta **dichiarazione**.

Ad ogni modo, si tratta di una **pronuncia isolata** che necessita di ulteriori conferme.