



Direzione Centrale Normativa

Roma, 06 maggio 2011

OGGETTO: IVA – Rimborsi – Procedura ordinaria e semplificata – Omessa prestazione delle garanzie – Sospensione dei termini di decadenza dell'accertamento – Decorrenza degli interessi – Chiarimenti – Artt. 38-bis e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

INDICE

PREMESSA	3
1. Omessa prestazione delle garanzie nel caso di rimborso richiesto con procedura ordinaria	4
2. Omessa prestazione delle garanzie nel caso di rimborso richiesto con procedura semplificata.....	9

PREMESSA

Ai sensi dell'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, se dalla dichiarazione annuale risulta un'eccedenza IVA a credito, il contribuente può richiedere tale importo a rimborso qualora ricorrano i presupposti espressamente indicati nel medesimo articolo.

Fino all'anno d'imposta 2009, ai fini della suddetta richiesta, il contribuente doveva presentare, in duplice esemplare, all'Agente della riscossione un apposito modello cartaceo (Modello VR).

Dal 1 febbraio 2011, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 38-*bis* del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 dall'articolo 10, comma 1, lett. a), n. 3.1., del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, è possibile richiedere il rimborso dell'eccedenza del credito IVA annuale esclusivamente in sede di presentazione della dichiarazione annuale, compilando l'apposito Quadro VR.

Quanto alle modalità esecutive del rimborso, disciplinate dal citato articolo 38-*bis*, si prevede che lo stesso possa essere eseguito:

1. con procedura ordinaria, dall'Ufficio competente, entro tre mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione, per gli importi superiori ad euro 516.456,90, ovvero nel caso di procedure concorsuali;
2. con procedura semplificata, dall'Agente della riscossione territorialmente competente, entro sessanta giorni dall'invio della dichiarazione, per importi non superiori al suddetto limite.

Per entrambe le procedure è prevista una prima fase istruttoria, in cui l'Amministrazione Finanziaria effettua una serie di controlli, volti a verificare la regolarità formale dell'istanza, durante la quale può essere richiesta al contribuente eventuale ulteriore documentazione, anche per verificare l'esistenza del credito e la

spettanza del rimborso, ovvero l'esistenza di motivi di rigetto o di sospensione dell'istanza.

Una volta conclusasi la fase istruttoria segue - se spettante - la liquidazione del rimborso del credito IVA per il quale è, comunque, necessario che il contribuente presti garanzia, sempreché non possa beneficiare degli esoneri previsti dalla normativa di riferimento.

Inoltre, in caso di tardiva esecuzione del rimborso, sulle somme corrisposte maturano gli interessi, nelle misura del 2 per cento annuo (così fissata, a partire dal 1° gennaio 2010 dal decreto 21 maggio 2009)', che iniziano a decorrere:

1. dal novantesimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per i rimborsi liquidati dall'Ufficio;
2. dal sessantesimo giorno successivo all'invio della dichiarazione, per i rimborsi erogati dall'Agente della riscossione.

Tanto premesso, con la presente circolare si forniscono chiarimenti interpretativi relativamente all'ipotesi in cui il contribuente non presti le garanzie richieste, esaminando tale problematica, partitamente, per le procedure, ordinaria e semplificata, di esecuzione dei rimborsi.

In particolare, si chiarisce se la mancata presentazione delle garanzie determini la sospensione dei termini di decadenza dell'accertamento, analogamente all'ipotesi, espressamente prevista dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, di mancata trasmissione dei documenti richiesti nella fase istruttoria, nonché gli effetti prodotti sulla liquidazione dei rimborsi.

1. Omessa prestazione delle garanzie nel caso di rimborso richiesto con procedura ordinaria

Come evidenziato in premessa, l'articolo 38-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, nel disciplinare le modalità ordinarie di rimborso

dell'eccedenza annuale IVA, prevede che il contribuente possa conseguirlo, entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, a condizione che presti idonea garanzia (rappresentata da cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, fideiussione bancaria e polizza fideiussoria) per la restituzione della somma ricevuta nel caso in cui l'Ufficio, eseguiti successivamente i riscontri, rilevi che il rimborso non spettava.

Quanto alla durata della garanzia in parola, il citato articolo prevede che la stessa sia pari a tre anni dall'esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento previsto dall'articolo 57 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

In particolare, il primo comma di tale articolo stabilisce che *“gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e nel secondo comma dell'art. 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”*. Il medesimo primo comma prevede, inoltre, nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, la sospensione dei predetti termini di decadenza per un periodo pari a quello che intercorre tra il quindicesimo giorno successivo alla data in cui l'Ufficio notifica la richiesta della documentazione necessaria per verificare la spettanza dei rimborsi e la data in cui il contribuente adempie alla richiesta medesima.

Analoga sospensione è prevista dal citato articolo 38-bis con riferimento agli interessi dovuti nel caso di liquidazione del rimborso oltre il novantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. In particolare, tale sospensione è disposta qualora tra la data della notifica della richiesta di documenti e quella della loro consegna intercorra un periodo superiore ai quindici giorni.

Tanto premesso, nell'ipotesi in esame, l'Amministrazione finanziaria, entro tre mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione, effettua i controlli sulla regolarità formale dell'istanza prodotta. In questa fase l'Ufficio può richiedere

al contribuente eventuale ulteriore documentazione – anche per verificare l'esistenza del credito e la spettanza del rimborso, ovvero l'esistenza di motivi di rigetto o di sospensione dell'istanza – la cui mancata presentazione fa scattare il differimento del termine di decadenza di cui all'articolo 57.

Come chiarito nella circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997, tale meccanismo di differimento *“assolve la funzione cautelativa di evitare le frodi o il mancato assolvimento dell'imposta a danno dell'Erario, da parte di quei contribuenti che, non ottemperando deliberatamente alla richiesta dell'ufficio di presentazione di detta documentazione, mirano a far decorrere i termini di decadenza previsti dalle vigenti disposizioni, allo scopo di legittimare posizioni irregolari o debitorie nei confronti dell'ufficio, che si troverebbe così nell'impossibilità di poter effettuare i necessari controlli”*. In altre parole, la ratio del differimento è quella di impedire che un atteggiamento non collaborativo del contribuente possa influire sui termini di decadenza dell'azione amministrativa nella fase di controllo (accertamento e rettifica) della dichiarazione dalla quale origina il credito da rimborsare.

Solo nella successiva fase di liquidazione, l'Amministrazione finanziaria, una volta accertata la spettanza del rimborso, richiede al contribuente la garanzia, ai sensi del citato articolo 38-bis, e provvede alla liquidazione dell'importo spettante mediante disposizione di pagamento, oppure mediante ordinativo di pagamento se il richiedente non ha un conto fiscale aperto.

L'atto di garanzia, quindi, pur rappresentando un documento da acquisire durante l'*iter* di esecuzione del rimborso, non è richiesto al contribuente ai fini del controllo della regolarità formale dell'istanza presentata ma è propedeutico alla sola fase di liquidazione del rimborso stesso (si vedano, in tal senso, risoluzioni n. 450390 del 22 maggio 1990 e n. 336146 del 18 febbraio 1992). Tale atto è, infatti, volto a salvaguardare immediatamente gli interessi dell'Erario qualora sia accertata, in altra sede, la non spettanza della somma originariamente rimborsata ed è,

pertanto, del tutto ininfluyente ai fini dell'accertamento e della rettifica della dichiarazione da cui risulta il credito IVA.

Ne consegue, pertanto, che l'eventuale mancata prestazione della garanzia di cui all'articolo 38-*bis* non è idonea a prolungare illimitatamente il termine di decadenza del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, non rientrando la stessa tra i documenti cui si riferisce l'articolo 57.

Del resto, non costituendo la garanzia prestazione d'imposta ma solo modalità di riscossione di somme dovute, eventualmente e successivamente, all'Erario, la medesima è, comunque, destinata a cessare ovvero ad essere superflua, se *ab origine* non prestata, qualora il credito chiesto a rimborso sia diventato incontestabile. La garanzia, in tale ipotesi, sarebbe priva di giustificazione giuridica mancando il rischio di danno per l'Amministrazione finanziaria in quanto il credito si è definitivamente cristallizzato, nella misura esposta in una dichiarazione non più giuridicamente controllabile per il decorso del termine di decadenza per l'accertamento.

In tal senso, del resto, si è espressa recentemente la Corte di Cassazione con la sentenza n. 21515 del 20 ottobre 2010 che, in tema di compensazione dell'IVA infragruppo, ha ritenuto non necessaria la prestazione della garanzia di cui al citato articolo 38-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 quando il credito d'imposta, risultante dalla dichiarazione, sia divenuto definitivo. In particolare, i giudici del Supremo Consesso hanno osservato come, nel caso sottoposto alla loro cognizione, tale garanzia *“sia naturalmente destinata a cessare, allorché sia certo - per controlli effettuati o (che è lo stesso) per decadenza dell'amministrazione dal potere di controllo - che nessuna infedeltà della dichiarazione sussiste”*, e che questa interpretazione sia *“in linea con la ragione per cui, in tema di rimborso accelerato, il citato art. 38 bis, comma 1, (come modificato dalla L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 24, comma 22), espressamente prevede che la cauzione o fideiussione abbia effetto per una durata pari al periodo mancante al*

termine di decadenza dell'accertamento" (n.d.r., la Cassazione fa riferimento al testo dell'articolo 38-bis nella versione previgente al 21 ottobre 2003). La sentenza in esame, inoltre, nel confermare quella emessa dal giudicante *a quo*, ha chiarito che la pretesa del fisco (rappresentata, nel caso di specie, da una cartella di pagamento per un credito IVA compensato infragruppo senza la preventiva prestazione di garanzia), originariamente legittima, è divenuta inesigibile, da intendersi "*come illegittimità dell'insistenza dell'ufficio nel pretendere la prestazione di una garanzia ormai priva di giustificazione giuridica, essendo definitivamente fissati, tractu temporis, crediti e debiti nelle misure dichiarate; e quindi come mancanza di rischio per l'erario*".

Dalle considerazioni che precedono, si ritiene, quindi, che la disposizione di cui al citato articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 non operi in caso di mancata presentazione della garanzia di cui all'articolo 38-bis del medesimo decreto e che, pertanto, una volta divenuta incontestabile l'annualità cui il rimborso si riferisce, per decadenza dei termini d'accertamento, lo stesso debba essere comunque erogato anche senza garanzia.

Si precisa, da ultimo, che in caso di mancata prestazione della garanzia, il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito eccedente presentando una dichiarazione integrativa (cfr Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 gennaio 2011, punto 1.3), al fine di indicare il medesimo credito (o parte di esso) come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione (variazione del Quadro VX).

Resta, evidentemente, salva la facoltà per il contribuente di presentare all'Ufficio la garanzia tardivamente - ma comunque prima che siano decorsi i termini di decadenza dell'accertamento, cosicché lo stesso possa procedere alla liquidazione del rimborso.

2. Omessa prestazione delle garanzie nel caso di rimborso richiesto con procedura semplificata

Come anticipato in premessa, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 38-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, in sede di presentazione della dichiarazione, nell'apposito quadro VR, i contribuenti possono scegliere, ai sensi dell'articolo 20, comma 1, del decreto 28 dicembre 1993, n. 567, per l'erogazione del rimborso in conto fiscale con le modalità previste dall'articolo 20, comma 4, dello stesso decreto ed entro i limiti previsti dalle vigenti disposizioni al momento della richiesta di rimborso.

In particolare, i rimborsi richiesti con procedura semplificata sono erogati direttamente dagli Agenti della riscossione, entro sessanta giorni dall'invio della dichiarazione, per importi fino a euro 516.456,90.

Come chiarito con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 gennaio 2011, entro dieci giorni dall'invio della dichiarazione, il competente Ufficio trasmette all'Agente della riscossione, presso cui il contribuente è intestatario del conto fiscale, i dati relativi alla richiesta di rimborso.

Ai sensi dell'articolo 20, comma 2, del citato decreto n. 567 del 1993, entro i successivi dieci giorni, l'Agente della riscossione, *“chiede al contribuente, se dovuta, la prestazione di una delle garanzie di cui al successivo art. 22, ove questa non sia stata già prestata”* all'atto della presentazione della dichiarazione.

Sebbene l'articolo 22 preveda che la garanzia vada prestata *“per la durata di cinque anni”*, per effetto della modifica apportata all'articolo 38-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 dal decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, anche per i rimborsi eseguiti direttamente dall'Agente della riscossione la durata della garanzia stessa è pari a tre anni dall'esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento.

I successivi commi 3 e 4 dell'articolo 20 prevedono che se la garanzia non è prestata entro i quaranta giorni successivi alla data di presentazione della

dichiarazione, *“la richiesta stessa non ha corso”*. Viceversa, *“decorso il quarantesimo giorno dalla presentazione della richiesta, il concessionario, rispettando l’ordine cronologico e per ciascuna giornata in ordine crescente di importo, entro i successivi venti giorni dispone l’erogazione del rimborso e, se dovuta, nei limiti della garanzia prestata, tramite accredito sul conto corrente bancario comunicato dall’intestatario”*.

Tanto premesso, a differenza dei rimborsi richiesti con procedura ordinaria, nell’ipotesi in esame, è stabilito espressamente che, qualora non venga prestata la garanzia entro quaranta giorni dalla richiesta di rimborso, la stessa non ha corso.

Tuttavia, anche in tale circostanza, come già chiarito con riguardo ai rimborsi ordinari, il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito eccedente presentando una dichiarazione integrativa al fine di indicare, alternativamente, il medesimo credito (o parte di esso):

1. come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione (variazione del Quadro VX);
2. come eccedenza da erogare tramite procedura ordinaria (variazione del Quadro VR).

E’ evidente che con riferimento agli anni antecedenti il 2010, per i quali era prevista la separata presentazione del Modello VR direttamente all’Agente della riscossione, la richiesta di rettifica - sia per il rimborso ordinario che semplificato - andrà presentata a quest’ultimo soggetto.

Resta, ovviamente, inteso che il contribuente in condizione di prestare, anche se tardivamente, le garanzie, potrà sollecitare, con un’ulteriore istanza, diretta all’Agente della riscossione competente, la liquidazione del rimborso, cui sarà attribuito un nuovo ordine cronologico nell’ambito della graduatoria di erogazione dei rimborsi stessi.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA