

***I chiarimenti delle Entrate sulla presentazione di garanzie nei rimborsi Iva****a cura di Daniele Fezzardi e Alberto Venturini*

Con la [circolare n.17/E](#) del 6 maggio 2011 l'Agenzia delle Entrate ha voluto precisare alcuni aspetti della procedura ordinaria e semplificata del rimborso Iva, con particolare interesse alle modalità di presentazione e alle problematiche inerenti la mancata presentazione delle garanzie previste dalla legge.

Innanzitutto l'Agenzia premette che se dalla dichiarazione annuale risulta un'eccedenza di Iva a credito, il contribuente può richiedere tale importo a rimborso qualora ricorrano i presupposti indicati dall'art.30 del DPR n.633/72.

Dal 1° febbraio 2011, a seguito delle modifiche apportate all'art.38-bis del DPR n.633/72 dal D.L. n.78/09, è possibile richiedere il rimborso dell'eccedenza del credito Iva annuale esclusivamente in sede di presentazione della dichiarazione annuale, compilando il Quadro VR di nuova introduzione. Si ricorda che fino al periodo d'imposta 2009 per la richiesta del rimborso Iva, era necessario presentare il modello VR in forma cartacea all'Agente della riscossione.

Per quanto concerne le nuove modalità esecutive del rimborso, il nuovo art.38-bis prevede che lo stesso possa essere eseguito nelle seguenti modalità:

- Con **procedura ordinaria**: il rimborso deve essere richiesto all'Ufficio competente che lo eroga entro 3 mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione per gli importi superiori a € 516.456,90 ovvero nel caso di procedure concorsuali;
- Con **procedura semplificata**: a cura dell'Agente della riscossione territorialmente competente, entro 60 giorni dall'invio della dichiarazione, contenente il modello VR trasmesso all'Agente stesso da parte dell'Ufficio, per importi inferiori a € 516.456,90.

Per entrambe le procedure sono previste due fasi:

1. una prima fase istruttoria durante la quale vengono svolti una serie di controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria volti ad accertare la spettanza del rimborso, durante la quale può essere richiesta al contribuente la presentazione della documentazione idonea a verificare la regolarità dell'istanza e l'esistenza del credito dichiarato, ovvero l'esistenza di cause di rigetto o sospensione.
2. Successivamente segue la fase di liquidazione del rimborso che necessita della presentazione di specifiche garanzie, salvo che questi possa ricorrere ad ipotesi di esonero (es. per i *contribuenti virtuosi*).

**Ipotesi di esonero dall'obbligo di presentazione delle garanzie**

Non deve presentarsi alcuna garanzia nei seguenti casi:

- l'importo Iva chiesto a rimborso calcolato sull'intero periodo d'imposta sia uguale o inferiore a € 5.164,57 anche quando il credito sia maggiore ed una parte di esso sia stata utilizzata in compensazione (come chiarito dalla [R.M. n.165/00](#));
- l'importo chiesto a rimborso non sia superiore al 10% del totale dei versamenti tributari e contributivi effettuati sul conto fiscale nel biennio precedente la data della richiesta, dedotti i rimborsi già erogati in tale biennio;
- per i rimborsi richiesti ai soggetti sottoposti a fallimento o a liquidazione coatta amministrativa sino al limite di € 258.228,40, con riferimento a quelli richiesti in data

antecedente l'apertura della procedura concorsuale ma non ancora erogati, sia a quelli richiesti successivamente dal curatore fallimentare o dal commissario liquidatore;

- ➔ I rimborsi richiesti dai c.d. "contribuenti virtuosi" in presenza di particolari situazioni di solvibilità ed affidabilità.

Con riferimento a quest'ultima tipologia di contribuenti sono dichiarati virtuosi i contribuenti che presentano le seguenti condizioni:

1. hanno esercitato l'attività da almeno 5 anni;
2. non hanno ricevuto notifiche di avvisi di accertamento concernenti l'Iva dovuta o il credito detraibile da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o a credito dichiarata superiore al 10% degli importi dichiarati se questi non superano € 51.645,69, al 5% se superano tale importo ma sono inferiori a € 516.456,90, e all'1% se gli importi dichiarati superano € 516.456,90;
3. tali soggetti devono presentare una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante che:
  - ➔ il patrimonio netto non è diminuito di oltre il 40% rispetto all'ultimo bilancio approvato;
  - ➔ il valore degli immobili iscritti nell'attivo patrimoniale non si è ridotto di oltre il 40% per cessioni;
  - ➔ l'attività non è cessata né ridotta a seguito di cessione di azienda o rami d'azienda;
  - ➔ sono stati eseguiti i regolari versamenti dei contributi previdenziali ed assicurativi.

Si precisa che in ogni caso tali soggetti non possono richiedere rimborsi superiori al 50% di tutti i tributi e contributi versati nei due anni precedenti, senza presentazione di garanzie.

Inoltre, l'esonero previsto per i "contribuenti virtuosi" si applica solamente nelle ipotesi previste dalle lettere a), b) e d) del co.3, art.30 del Decreto Iva e precisamente:

- per le operazioni soggette ad Iva con aliquote inferiori rispetto a quelle relative agli acquisti e importazioni;
- in caso di operazioni non imponibili per un importo superiore al 25% dell'ammontare del volume d'affari;
- in presenza di una prevalenza di operazioni non soggette ad Iva ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies del DPR n.633/72.

### **L'omessa presentazione delle garanzie**

#### ➔ Nel caso di rimborso richiesto con procedura ordinaria

Tornando ai chiarimenti apportati dalla citata circolare n.17/E, la stessa precisa che l'art.38-bis, nel disciplinare le modalità del rimborso in via ordinaria, prevede che il contribuente possa conseguirlo entro 3 mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, a condizione che presti idonea garanzia per la restituzione della somma rimborsata nel caso in cui l'Ufficio, eseguiti successivamente i riscontri, rilevi che il rimborso non spettava. Tale garanzia può deve essere costituita alternativamente da:

- ➔ cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato;
- ➔ fideiussione bancaria;
- ➔ polizza fideiussoria.

La durata di tale garanzia deve essere pari a tre anni dall'esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento. A tal proposito si precisa che l'art.57 del DPR n.633/72 prevede che:

*"gli avvisi relativi alle rettifiche e gli 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".*

Inoltre lo stesso articolo prevede, nel caso di richiesta di rimborso del credito Iva, la sospensione dei termini di decadenza per un periodo pari a quello che intercorre tra:

- il quindicesimo giorno successivo a quello in cui l'Ufficio notifica la richiesta di ulteriore documentazione necessaria per verificare la spettanza del rimborso,
- la data in cui il contribuente adempie alla richiesta medesima.

Pertanto, la sospensione opera nel caso in cui il contribuente presenti la documentazione oltre il periodo di quindici giorni dal momento della richiesta, che l'Agenzia può avanzare entro tre mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione.

Tale previsione normativa assolve una funzione cautelativa per l'Agenzia delle Entrate al fine di evitare comportamenti pregiudizievoli da parte dei contribuenti che, non ottemperando alla richiesta di documentazione dell'Agenzia, mirano a far decorrere i termini di decadenza previsti dalle vigenti disposizioni

Durante la successiva fase di liquidazione dell'importo a credito, l'Amministrazione Finanziaria, dopo aver accertato la spettanza del rimborso, richiede al contribuente la presentazione della garanzia prevista dal citato art.38-*bis* e successivamente provvede alla liquidazione del rimborso mediante una disposizione di pagamento.

🌿 Pertanto, l'atto di garanzia non costituisce un elemento propedeutico al controllo della spettanza del rimborso; in altre parole pur rappresentando un documento da acquisire durante l'iter della pratica non è richiesto ai fini del controllo della regolarità formale dell'istanza.

Ne consegue che l'eventuale mancata presentazione della garanzia non è idonea a prolungare il termine di decadenza del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, non rientrando tra i documenti previsti dal citato art.57.

La garanzia, non costituendo prestazione d'imposta ma rientrando tra le modalità di esecuzione del rimborso e quindi di riscossione delle somme eventualmente dovute all'Erario, è destinata a cessare qualora il rimborso sia divenuto incontestabile a seguito del decorso periodo di accertamento.

In altre parole una volta divenuta incontestabile l'annualità a cui si riferisce il rimborso, per decadenza dei termini di accertamento, lo stesso deve essere erogato anche senza la presentazione di una garanzia.

Si precisa infine che è concessa al contribuente la doppia possibilità:

- in caso di mancata presentazione della garanzia, il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito eccedente presentando una dichiarazione integrativa al fine di indicare il medesimo credito come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione;
- può presentare all'Ufficio la garanzia tardivamente, comunque prima che siano spirati i termini per l'accertamento, per sbloccare la pratica del rimborso.

#### ⇒ Nel caso di rimborso richiesto con procedura semplificata

Riguardo a tali rimborsi l'Agenzia chiarisce che, ai sensi dell'art.20 del D.M. n.567/93, gli stessi sono erogati direttamente dall'Agente della riscossione entro 60 giorni dall'invio della dichiarazione Iva con modello VR allegato, per importi fino a € 516.456,90.

Entro i successivi 10 giorni l'Agente della riscossione richiede al contribuente, se non prodotta all'atto della presentazione della dichiarazione, di fornire una delle garanzie previste dalla norma della durata di tre anni, ovvero pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento se inferiore ai tre anni.

🌿 L'articolo 20 citato prevede inoltre 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, allo spirare del quarantesimo giorno dalla presentazione della richiesta, il concessionario, rispettando l'ordine cronologico di richiesta e per ogni giorno l'ordine crescente di importo, entro i successivi 20 giorni dispone l'erogazione del rimborso tramite accredito sul conto corrente bancario comunicato dall'intestatario.

A differenza dei rimborsi richiesti con la procedura ordinaria, nel caso in esame è stabilito espressamente dalla norma che, nel caso in cui non venga presentata la garanzia entro i 40 giorni dalla richiesta, si determini il blocco della procedura del rimborso. Anche in questo caso tuttavia il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito eccedente presentando una dichiarazione integrativa ed indicando il credito come:

- eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione;
- eccedenza da erogare tramite procedura ordinaria.

Resta inteso che il contribuente in condizione di prestare tardivamente le garanzie potrà sollecitare l'Agente della riscossione, attraverso un'ulteriore istanza, alla liquidazione del rimborso, al quale verrà attribuita una nuova numerazione cronologica nell'ambito della graduatoria di liquidazione del rimborso.

Procedura di rimborso	Soggetto competente	Importi rimborsabili	Tempistiche di rimborso	Modalità
<b>Ordinaria</b>	Ufficio dell'Agenzia delle Entrate	superiori a € 516.456,90	3 mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione	attraverso il quadro VR allegato alla dichiarazione Iva
<b>Semplificata</b>	Agente della riscossione territorialmente competente	inferiori a € 516.456,90	60 giorni dall'invio della dichiarazione	attraverso il quadro VR allegato alla dichiarazione Iva

### Alcune considerazioni relative alla liquidazione Iva di gruppo

Alla luce di quanto affermato dalla circolare n.17/E in tema di garanzie e rimborsi Iva, si dovrebbe per analogia applicare il medesimo principio anche in merito alla mancata presentazione delle garanzie per le eccedenze di credito compensate all'interno della procedura della liquidazione Iva di gruppo. Per completezza, si ricorda infatti che l'art.6, co.3 del D.M. del 13 dicembre 1979 così prevede:

*“Le garanzie devono essere prestate dalle società il cui credito sia estinto, per l'ammontare relativo, in sede di presentazione della dichiarazione annuale. In caso di mancata prestazione delle garanzie l'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate deve essere versato all'Ufficio entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale”*

L'Amministrazione inoltre in questa specifica casistica in passato ha provveduto a contestare al contribuente la violazione di omesso versamento, applicando la sanzione del 30% come disposto dall'art.13 del D.Lgs. n.471/97.

### Gli orientamenti della giurisprudenza in merito all'irrogazione delle sanzioni

**CTP Reggio Emilia**

[sentenza n.147 del 17 settembre 2008](#)

La prima sentenza, ha affermato che la mancata presentazione delle garanzie non determina alcuna certezza di non spettanza del rimborso e della conseguente illegittimità della compensazione. Inoltre secondo la CTP di Reggio Emilia non può essere applicata alla fattispecie della mancata presentazione delle garanzie, la sanzione relativa all'omesso versamento.

La Corte di Cassazione ha invece ritenuto non necessaria la presentazione delle garanzie in caso di compensazione Iva infragruppo, nel momento in cui il credito Iva della società è divenuto incontestabile (per il decorso del termine di accertamento).

Si può quindi affermare che il recente chiarimento offerto dalla circolare n.17/E anche se relativo alla presentazione delle garanzie in caso di rimborso Iva, sia in linea con gli ultimi orientamenti giurisprudenziali che riguardavano la procedura della liquidazione Iva di gruppo.