

La sospensione da parte dell'Erario del credito tributario chiesto a rimborso

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 10 Maggio 2017

analisi dei casi di sospensione del credito tributario chiesto a rimborso (anche del credito IVA) e le opzioni di tutela del contribuente tra prassi e giurisprudenza: in alcuni casi il ravvedimento del contribuente può comportare lo sblocco del credito sospeso

Credito Iva



Le possibili alternative in presenza di credito Iva sono:

- riporto del credito all'anno successivo e scomputo dello stesso nelle relative liquidazioni periodiche;
- riporto del credito all'anno successivo e utilizzo dello stesso in compensazione;
- richiesta di rimborso.

Le predette alternative possono anche coesistere. Il credito può, infatti, essere in parte destinato alla compensazione (o detrazione) e in parte rimborsato.

Sospensione dei rimborsi Iva ex articolo 38-bis Dpr 633/1972

Nel caso in cui al contribuente vengano contestati reati di tipo fiscale, l'Erario può sospendere in via di autotutela i pagamenti dei crediti spettanti all'interessato, fino alla definizione del procedimento penale. Tale istituto assolve alla funzione di tutelare l'interesse dell'Erario a recuperare, in via di autotutela, quanto eventualmente sarebbe stato percepito indebitamente dal contribuente. L'Agenzia delle Entrate ha l'obbligo e non la facoltà di sospendere l'esecuzione del rimborso. Al riguardo l'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972, il quale detta condizioni e modalità di esercizio del diritto al rimborso, al comma 8 disciplina la sospensione dell'esecuzione dei rimborsi fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi o utilizzati e fino alla definizione del procedimento

penale, qualora sia stato constatato¹ uno dei reati di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000, cioè:

- la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, e
- l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Il legislatore ha, tuttavia, previsto dei limiti quantitativi e temporali all'esercizio del potere di sospensione di cui all'art. 38-bis, c. 3, del DPR n. 633/1972: l'Amministrazione finanziaria può sospendere l'erogazione del rimborso per l'importo corrispondente all'ammontare dell'imposta oggetto del constatato reato (limite quantitativo); il *"termine finale della sospensione"* è collegato *"alla definizione del relativo procedimento penale"* (limite temporale). La norma in esame, tuttavia, prevede che l'Agenzia delle Entrate non sia tenuta ad inviare *"alcuna comunicazione o notificazione preventiva alla parte"* dell'adottata sospensione (Cass. n. 8295/2014).

Le fattispecie delittuose di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000 devono essere state constatate con riferimento al medesimo periodo d'imposta per il quale è stata presentata richiesta di rimborso dell'IVA; la sospensione del rimborso non può essere disposta per un importo superiore all'ammontare dell'IVA esposta nelle fatture o negli altri documenti illecitamente emessi o utilizzati. Pertanto, quando l'Ufficio viene a conoscenza delle fattispecie richiamate, l'esecuzione del rimborso è sospesa, senza possibilità per gli uffici di porre in essere alcuna valutazione discrezionale. La sospensione del rimborso opera fino alla definizione del procedimento penale, indipendentemente dall'esito. Si precisa che, ai fini della sospensione, non rileva l'eventuale definizione dell'obbligazione tributaria sottostante. Questa fattispecie prevede una sospensione del rimborso in ragione della *"constatazione"* di un reato, senza far riferimento ad alcuno degli atti tipici del processo penale e ricollega il termine finale della sospensione alla *"definizione del relativo procedimento penale"*, senza prevedere alcuna comunicazione o notificazione preventiva alla parte. La formulazione ampia della norma e l'esigenza di bilanciamento tra gli interessi dello Stato e quelli del contribuente fanno ritenere applicabile la sospensione del rimborso ex art. 38-bis c. 8 D.P.R. n. 633/1972, quando ricorra la constatazione di un reato, e dunque² anche quando l'attività investigativa sia in corso ed i suoi esiti non sono ancora compiutamente maturati.

Articolo 23 del D.lgs. n. 472/97

L'articolo 23 del D.lgs. n. 472/97 prevedendo un'operatività più ampia dei **provvedimenti di sospensione**, opera non solo con riferimento alle sanzioni ma per tutti gli importi dovuti in base

all'atto, e di compensazione dei rimborsi, in presenza di un atto con il quale vengono accertati maggiori tributi. Con l' art. 23 citato si può sospendere il credito chiesto a rimborso e, in caso di provvedimento definitivo, compensarlo con gli importi dovuti a titolo di:

1. sanzioni;
2. imposta e interessi.

In alternativa il contribuente può garantire i carichi pendenti mediante presentazione di una fideiussione a tempo indeterminato (risoluzione n. 86/E/2001). La sospensione:

1. può essere disposta dal competente Ufficio sulla base degli elementi e dei dati risultanti agli atti o al sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria;
2. deve essere notificata con provvedimento all'autore della violazione ed ai soggetti obbligati in solido.

Tale norma dispone, inoltre ,che “ *n presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del credito. L'istituto in commento tutela l'esigenza di definire previamente altre esposizioni debitorie fiscali del medesimo contribuente (evidentemente ai fini della eventuale compensazione dei reciproci crediti)*” (cfr .Cass. sent. n. 19755 del 28 agosto 2013). La sospensione del rimborso è subordinata alla circostanza che al contribuente siano contestate o irrogate delle sanzioni amministrative con atti anche non aventi carattere definitivo: al ricorrere di tale circostanza, l'Amministrazione finanziaria ha la facoltà, e non l'obbligo, di sospendere il rimborso.

Profili di differenziazione

L'art. 23, D.Lgs. n. 472/1997, in tema di violazioni amministrative, colloca il provvedimento di sospensione al momento conclusivo dell'attività di controllo della Amministrazione finanziaria, quando la stessa ha formalizzato le sue determinazioni in un atto tipico di cui la parte deve essere informata. Le disposizioni relative ai presupposti della sospensione facoltativa del rimborso dettate dall'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, in relazione a violazioni amministrative, sono subordinate a precisi atti formali della Amministrazione Finanziaria, rappresentati dalla “*notifica dell'atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo*” (Cass. 9 aprile 2014, n. 8295). Le previsioni contenute nell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 disciplinano in forma espressa il potere di fermo amministrativo spettante

all'Amministrazione finanziaria, nelle ipotesi in cui l'esistenza di un credito tributario di quest'ultima incida sull'erogazione di rimborsi richiesti dal contribuente. Giova precisare che, secondo un preciso orientamento, l'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 nel fissare il principio generale della sospensione dei pagamenti di crediti in favore di contribuenti autori di violazioni finanziarie, raggiunti da atti di contestazione o di irrogazione di sanzioni, ancorché non definitivi, fa riferimento a qualsiasi tipo di pagamento ed ha, quindi, implicitamente abrogato, quale norma successiva, avente rango non inferiore ed identica funzione cautelare alla precedente, l'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972, che limitava la possibilità dell'Amministrazione di sospendere l'erogazione dei rimborsi alla sola ipotesi di contestazione di specifici reati (cfr. Cass. 14 luglio 2010, n. 16535).

Secondo diverso orientamento in tema di rimborsi IVA, la disciplina di cui all'art. 38-bis, c. 3 (ora deve farsi riferimento al comma 8), del D.P.R. n. 633/1972, che dispone la sospensione del rimborso in presenza di contestazioni penali anche quando l'attività investigativa sia ancora in corso e fino alla definizione del procedimento penale, differisce da quella dettata dall'art. 23 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in tema di violazioni amministrative, che richiede quale presupposto della sospensione³ l'intervenuta notifica di atti di contestazione o di irrogazione di sanzioni, ancorché non definitivi. Sembra chiaro come le due fattispecie normative si fondino su presupposti logico sistematici diversi, l'accertamento di reati l'una e la possibile futura compensazione l'altra, volti a perseguire finalità analoghe ma pur sempre distinte e distinguibili.

Comunicazione di irregolarità e carichi pendenti

Nel caso in cui i 30 giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità non siano ancora decorsi o si sia in presenza di comunicazioni di irregolarità per le quali il contribuente ha intrapreso un piano di rateazione che sta regolarmente onorando, l'Ufficio, in assenza di ulteriori cause ostative, procede al rimborso dell'Iva.

Viceversa, in assenza di pagamento in unica soluzione, entro i citati 30 giorni, o nel caso di decadenza dalla rateazione, l'Ufficio ha la facoltà di sospendere (totalmente o parzialmente) il rimborso IVA. Considerazioni analoghe valgono anche per le comunicazioni inviate a seguito del controllo formale sulle dichiarazioni (D.P.R. n. 600/72, art. 36-ter). Le comunicazioni di irregolarità, pur non potendo essere considerate una pretesa impositiva definitiva, rappresentano comunque una fase intermedia del procedimento amministrativo tributario finalizzato al recupero del credito erariale. Pertanto, nel caso di mancato pagamento delle somme dovute, scaduti i trenta giorni, o nel caso di decadenza dalla rateazione,

l'ufficio può procedere con la sospensione totale o parziale del rimborso Iva. Qualora, però, i trenta giorni dal ricevimento della comunicazione non siano ancora decorsi o si sia in presenza di comunicazioni di irregolarità per le quali il contribuente ha intrapreso un piano di rateazione che sta regolarmente onorando, l'ufficio, in assenza di ulteriori cause ostative, può procedere con l'esecuzione del rimborso.

Rate non onorate relative all'accertamento con adesione, all'acquiescenza, alla conciliazione giudiziale ed al reclamo/mediazione

Le rate non onorate relative all'accertamento con adesione, all'acquiescenza, alla conciliazione giudiziale ed al reclamo⁴/mediazione non devono essere considerate carichi pendenti ai fini della sospensione dei rimborsi IVA. Unica eccezione è la circostanza che l'omesso o tardivo versamento degli importi determini la decadenza dal beneficio della rateazione. In detta ipotesi si producono rilevanti effetti in capo al contribuente, ossia:

1. sospensione (totale o parziale) del rimborso;
2. iscrizione a ruolo delle somme ancora dovute o intimazione ad adempiere.

Lieve inadempimento, ravvedimento operoso, rateazione bis

Il lieve inadempimento (carente o tardivo versamento), pur non determinando la decadenza dalla rateazione, comporta ugualmente l'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, con:

- applicazione di sanzioni (d.lgs. n. 471/97, art. 13) ed interessi (D.P.R. n. 602/73, art. 15-ter, c. 5);
- possibilità dell'Ufficio di sospendere il rimborso.

L'eventuale ravvedimento operoso evita l'iscrizione a ruolo (D.P.R. n. 602/73, art. 15-ter, c. 6). Non vengono considerati carichi pendenti le somme riammesse al piano di rateazione (legge di Stabilità 2016, art. 1, cc. 134/138). Beneficio limitato (circolare n. 13/E/2016) alle somme dovute a titolo di imposte dirette e circoscritto ai seguenti istituti (d.lgs. n. 218/97):

1. adesione all'accertamento;
2. PVC (consegnato entro il 31 dicembre 2015);

3. invito a comparire (notificato entro il 31 dicembre 2015);

4. acquiescenza.

Le **quote non ancora versate** di una cartella di pagamento, anche in seguito ad una rateazione bis, non sono considerate carichi pendenti, ai fini dell'esecuzione dei rimborsi IVA, e non comportano la sospensione (totale o parziale) del rimborso, ad eccezione delle ipotesi in cui l'inadempimento del contribuente determini la decadenza dalla rateazione.

Pretesa erariale rideterminata per effetto di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o reclamo/mediazione

Quando la pretesa erariale sia rideterminata per effetto di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o reclamo/mediazione, anche successivamente all'istanza di rimborso, il raffronto tra l'imposta dichiarata e quella accertata andrà eseguito con riferimento agli importi rideterminati e non a quelli originariamente accertati (circolare 35/E del 2015). Qualora il soggetto passivo non abbia reso necessaria alcuna ulteriore attività di riscossione da parte dell'Amministrazione ed abbia spontaneamente versato quanto richiesto, anche a seguito di istituti di definizione agevolata, si considerano rimossi gli effetti pregiudizievoli dell'avvenuta notifica dell'avviso di accertamento ai fini dell'erogazione del rimborso Iva.

Conclusioni

Secondo la circolare n. 33/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate costituiscono carichi pendenti: le cosiddette comunicazioni di irregolarità inviate a seguito della liquidazione delle dichiarazioni e quelle inviate a seguito dei controlli formali, che pur non essendo atti impositivi, assumono rilevanza ai fini dell'applicazione delle disposizioni dell'articolo 23 qualora sia inutilmente scaduto il termine di 30 giorni per il pagamento delle somme dovute in base alle comunicazioni stesse; la decadenza del contribuente dal beneficio del pagamento dilazionato ovvero tutti i casi di decadenza dalla rateazione (accertamento con adesione, acquiescenza, conciliazione giudiziale, mediazione).

Non comportano la sospensione del rimborso iva ex art. 23 gli atti la cui riscossione sia stata oggetto di sospensione amministrativa o giudiziale. Se la pretesa erariale viene rideterminata per effetto di accertamento con adesione il raffronto tra imposta dichiarata e accertata va

eseguito in riferimento agli importi rideterminati con adesione, potendosi riabilitare la richiesta di rimborso. La circolare n. 33/E/2016 precisa che in presenza di rateazione, per la quale non è più prevista alcuna garanzia, le quote non pagate non sono considerate carichi pendenti sempreché l'omesso o tardivo versamento non comporti la decadenza dalla dilazione. Al contrario il lieve inadempimento, pur non facendo venir meno il beneficio, determina comunque l'iscrizione a ruolo di quanto dovuto autorizzando la sospensione del rimborso IVA.

10 maggio 2017

Ignazio Buscema

1 La sospensione opera *“in ragione della ‘constatazione’ di un reato, senza far riferimento ad alcuno degli atti tipici del processo penale ... e dunque anche quando l’attività investigativa sia in corso ed i suoi esiti non sono ancora compiutamente maturati”*. **In particolare “la constatazione attiene alla mera rilevazione degli elementi di fatto” e si distingue dalla “contestazione” la quale “veicola l’imputazione di responsabilità del fatto ad un soggetto”** (Cass. sent. n. 24917 del 6 novembre 2013).

2 Per la sospensione del rimborso di eccedenza a credito IVA, applicata ai sensi dell'art. 38-bis, D.P.R. n. 633 del 1972, è sufficiente un fumus circa l'insussistenza del diritto ricavabile **dall'esistenza di una constatazione da parte della polizia tributaria per fatti (come l'inesistenza soggettiva od oggettiva delle fatture) che farebbero perdere il diritto alla detrazione** e che tale sospensione è applicabile anche quando il procedimento penale sia ancora nella fase di indagini e non sia stato adottato un provvedimento giudiziario (Cass. civ. Sez. V, 09-04-2014, n. 8295).

3 In tema di rimborsi IVA, la disciplina di cui all'art. 38 bis, c. 3, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che dispone la sospensione del rimborso in presenza di contestazioni penali (relative ad uno dei reati di cui all'art. 4, c. 1, n. 5, del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516) anche quando l'attività investigativa sia ancora in corso e fino alla definizione del procedimento penale, differisce da quella dettata dall'art. 23 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in tema di violazioni amministrative, che richiede quale presupposto della sospensione l'intervenuta notifica di atti di contestazione o di irrogazione di sanzioni, ancorché non definitivi; **né l'ambito applicativo penalistico del menzionato art. 38 bis è** venuto meno a seguito della abrogazione del titolo primo della citata legge n. 516 del 1982 ad opera dell'art. 25 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, avendo l'art. 2 di quest'ultimo previsto, in sostituzione di quello abrogato, **il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (Cass. civ. Sez. V, 09-04-2014, n. 8295).

4 Se il contribuente ha ricevuto una comunicazione di irregolarità e non sono ancora decorsi trenta giorni oppure nel caso in cui vi sia un piano di rateazione che sta regolarmente pagando per un accertamento con adesione, un'acquiescenza, una conciliazione giudiziale o un reclamo/mediazione, queste non sono considerate carichi pendenti ai fini della sospensione dei rimborsi Iva. Il rimborso, invece, viene sospeso se l'omesso o il ritardato pagamento delle rate comporta la decadenza dal beneficio della rateazione. Non si considerano, inoltre, carichi pendenti le somme riammesse al piano di rateazione. Stesso discorso vale per le rate di una cartella di pagamento non ancora versate.