

Rimborsi Iva, l'omessa prestazione della garanzia non ferma i termini di decadenza dell'accertamento I chiarimenti della C.M. 17/E del 5 maggio 2011

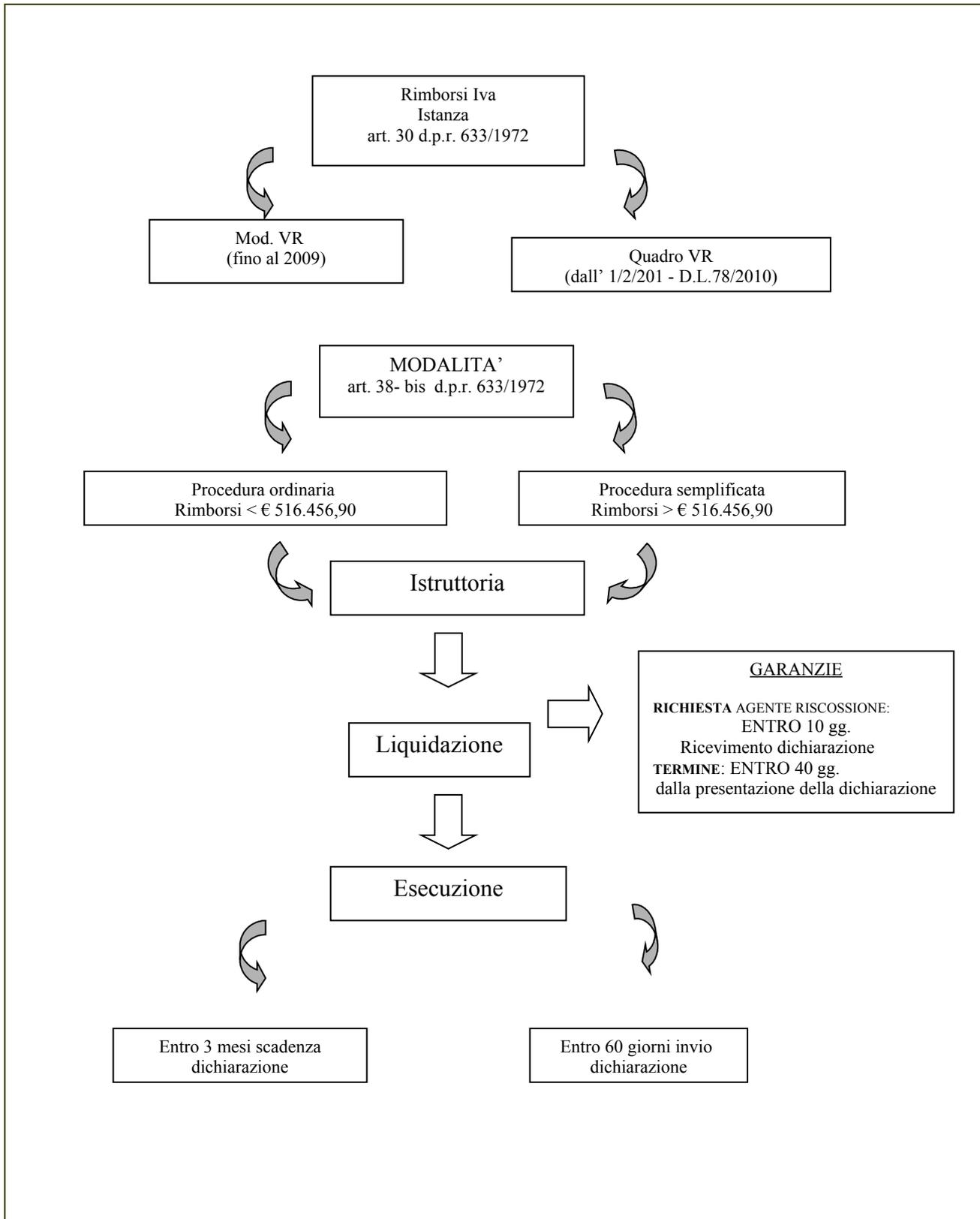
di Cinzia Bondi

Premessa

Nell'ambito del procedimento di rimborso delle eccedenze Iva a credito risultanti dalla dichiarazione annuale, le ipotesi di mancata presentazione della documentazione eventualmente richiesta nella fase istruttoria e quella della mancata prestazione delle garanzie, che normalmente vengono richieste alla fine della fase di liquidazione quando, cioè, si è accertato che il rimborso è dovuto, sono due ipotesi eterogenee.

La regola stabilita dall'art. 57 del d.p.r. 633/1972 (sospensione dei termini di decadenza dell'accertamento), valida per la prima ipotesi, non si applica alla seconda.

La circolare 17/E del 5 maggio 2011 fornisce, in estrema sintesi, tale chiarimento interpretativo tenendo conto delle differenti procedure – ordinaria (art. 38 bis d.p.r. n. 633/1972) e semplificata (art. 20 decreto n. 567 del 28/12/1993) – di esecuzione dei rimborsi.



Procedura ordinaria e procedura semplificata: le differenze

E' noto che la normativa in materia di rimborsi¹ di eccedenze Iva risultanti dalla dichiarazione. 38-bis d.p.r. n. 633 del 1972), prevede due distinte procedure di esecuzione una cd. "ordinaria" relativa a i rimborsi di importo superiore ad € 516.456,90 - eseguiti dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate entro 3 mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione - ed una cd. "semplificata" relativa ai rimborsi di importo non superiore ad € 516.456,90, di competenza dell'Agente della riscossione da eseguirsi entro 60 giorni dall'invio della dichiarazione.

La prestazione di idonee garanzia ai fini del conseguimento del rimborso Iva è prevista per la generalità dei rimborsi sempreché non si possa beneficiare degli esoneri espressamente ammessi dalla normativa di riferimento.

Verificata la spettanza del rimborso, l'ufficio o l'agente della riscossione, invitano il contribuente a prestare garanzia per un termine di tre anni dalla esecuzione del rimborso, ovvero – se inferiore² – al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento di cui all'art. 57 del d.p.r. 633/1972.

Confermata l'inapplicabilità dell'art. 57 d.p.r. 633/1972 all'ipotesi di tardiva prestazione della garanzia, sia nel caso d'esecuzione con procedura ordinaria che in quello di esecuzione con procedura semplificata, sono diversi gli effetti che tale inadempimento comporta.

Nell'ambito della procedura semplificata di cui all'art. 20 del Decreto n. 567/1993, l'omessa prestazione della garanzia entro 40 giorni dalla richiesta di rimborso, determina l'inefficacia dell'istanza di rimborso, cui infatti non si procede³.

¹ 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). Dall'1 febbraio 2011, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 38-bis del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 dall'art. 10, c. 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.

² Sebbene l'articolo 22 del decreto n. 567/1993, preveda che la garanzia vada prestata "per la durata di cinque anni", per effetto della modifica apportata all'art. 38-bis del decreto del d.p.r. 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.

³ 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".

Nessun dubbio può quindi sorgere in merito all'applicabilità dell'art. 57 d.p.r. 633/1972 ai rimborsi semplificati.

Nell'ambito, invece, della procedura ordinaria, poiché la garanzia è richiesta solo dopo la liquidazione del rimborso, al termine della fase istruttoria, vengono meno le esigenze cautelative che informano la norma in argomento tanto che la stessa può considerarsi superflua quando il credito risulta incontestabile perché l'amministrazione finanziaria è decaduta dal proprio potere di accertamento.

La circolare 17 /E richiama, in proposito, la sentenza della Corte di cassazione n. 21515 del 20 ottobre 2010 in tema di compensazione dell'IVA infragruppo. Tale decisione afferma che, la prestazione della garanzia di cui al citato articolo 38-bis del d.p.r. n. 633 del 1972 non è necessaria se il credito d'imposta, risultante dalla dichiarazione, sia divenuto definitivo. In particolare, i giudici di legittimità 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”*.

L'art. 57 prevede che la sospensione de termini di decadenza relativi agli accertamenti di cui agli artt. 54 e 55 del decreto Iva, siano sospesi per un periodo pari a quello che intercorre tra il quindicesimo giorno successivo alla data in cui l'ufficio notifica la domanda della documentazione richiesta e la data in cui il contribuente adempie. Analoga sospensione interviene con riguardo agli interessi dovuti per il ritardato rimborso oltre il novantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (quando tra le date di notifica della richiesta

dell'ulteriore documentazione e quella di consegna intercorre un periodo superiore a 15 giorni).

E' evidente che la norma, come ha evidenziato in passato la circolare 328/E del 24 dicembre 1997, vuole proteggere l'amministrazione finanziaria dai comportamenti volutamente dilatori dei contribuenti, che trovandosi in condizioni di irregolarità, temporeggiano nell'intento di porre gli uffici nelle condizioni di non potere più effettuare i controlli.

E' evidente, quindi, che la prestazione della garanzia non rientra tra i documenti che l'ufficio competente può richiedere ai fini di verificare la regolarità formale dell'istanza prodotta, l'esistenza e la spettanza del credito, ne' influisce ai fini dell'accertamento e della rettifica della dichiarazione da cui emerge l'importo a credito. Anzi, come esposto, il rimborso - a seguito della decadenza dei termini dell'accertamento - può essere erogato anche senza garanzia.

Non sussiste quindi alcun dubbio, in entrambi i casi, circa l'inoperatività della sospensione dei termini di decadenza dell'accertamento.

Tuttavia, conclude il documento di prassi, in caso di mancata prestazione della garanzia di cui all'art. 38 bis d.p.r. 633/1972, 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);

o, soltanto per i rimborsi semplificati:

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:

1. per i rimborsi "ordinari", presentare all'Ufficio la garanzia, prima che siano decorsi i termini di decadenza dell'accertamento cosicché possa procedere alla liquidazione del rimborso;

2. per i rimborsi "semplificati", 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.

23 maggio 2011.

Cinzia Bondì