

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

L'esecuzione dei rimborsi Iva dopo gli ultimi chiarimenti

Circolare n. 15 del 21 settembre 2016

)

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Indice

1. Premessa	3
2. Società di comodo	3
3. Rimborsi Iva sino ad euro 15.000	6
4. Richieste superiori ad euro 15.000	7
4.1. Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà	8
4.2. Obbligo di prestazione della garanzia	9
5. Rimborso in conto fiscale	15
6. Procedure concorsuali	16
7. Tempi di esecuzione del rimborso	16
8. Sospensione del rimborso	16
8.1. Comunicazioni di irregolarità	17
8.2. Pagamenti rateizzati in base a istituti definitivi e avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione	18
8.3. Versamenti dilazionati a seguito di cartelle di pagamento	20
9. Applicabilità del fermo amministrativo	21

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

1. Premessa

L'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. n. 33/E/2016**, è tornata nuovamente ad occuparsi – dopo la C.M. n. 32/E/2014, la C.M. n. 6/E/2015 e la C.M. n. 35/E/2015 – della tematica dell'esecuzione dei rimborsi Iva (art. 38- del D.P.R. n. 633/1972), alla luce delle novità introdotte dalla riforma della disciplina delle istanze di interpello, del contenzioso tributario e delle sanzioni, in attuazione della Legge delega n. 23/2014 per la revisione del sistema fiscale. In particolare, è stato esaminato il caso della **richiesta di rimborso presentata dalla società di comodo**, nonché la fattispecie della sospensione del rimborso, con particolare riguardo alle **comunicazioni di irregolarità**, ai pagamenti rateizzati in base agli istituti definatori e agli avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione, e ai versamenti dilazionati a seguito di cartelle di pagamento.

Sono stati, inoltre, forniti alcuni ulteriori chiarimenti in merito all'esonero dalla presentazione della garanzia.

La presente Circolare si propone, pertanto, di illustrare la disciplina dell'esecuzione dei rimborsi Iva alla luce dell'attuale orientamento dell'Amministrazione Finanziaria.

2. Società di comodo

Sotto il profilo del **presupposto soggettivo**, l'art. 30, co. 4, della Legge n. 724/1994 stabilisce che le società di comodo – non operative ai sensi del precedente co. 1, oppure in perdita sistematica (art. 2, co. 36- e 36- , del D.L. n. 138/2011) – **non possono chiedere a rimborso il credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva**, né possono compensarlo ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 e neppure cederlo a norma dell'art. 5, co. 4- , del D.L. n. 70/1988.

Tale disciplina delle società di comodo può, tuttavia, essere disapplicata in virtù di quanto disposto dal successivo co. 4- dell'art. 30 della Legge n. 724/1994 – così come modificato dall'art. 7, co. 12, lett. a), del D.Lgs. n. 156/2015 – secondo cui,

”, la società interessata **può interpellare l'Amministrazione Finanziaria**, ai sensi dell'art. 11, co. 1, lett. b), della Legge n. 212/2000 (c.d.). Quest'ultima disposizione riconosce, infatti, al contribuente il diritto di presentare un'istanza all'Agenzia delle Entrate, al fine di ottenere – entro 120 giorni, a pena della

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

formazione del silenzio e, quindi, della condivisione della soluzione prospettata dall'esponente – una risposta riguardante

”.

Questa istanza di interpello non è, però, obbligatoria, bensì meramente facoltativa: in base all'art. 30, co. 4- , della Legge n. 724/1994,

”. In altri termini, in assenza di istanza di interpello, ai fini del riconoscimento del diritto al rimborso, il contribuente **può disapplicare la disciplina delle società di comodo** mediante la **presentazione dell'istanza di interpello** – riportando nel modello Unico l'esito della stessa – oppure tramite l'**autovalutazione della sussistenza delle “oggettive situazioni” di cui all'art. 30, co. 4- , della Legge n. 724/1994** di cui deve essere data indicazione in sede di predisposizione della dichiarazione dei redditi. A questo proposito, la C.M. n. 9/E/2016, par. 1, ha precisato che la società di comodo intenzionata a richiedere il rimborso Iva può – al fine di attestare il ricorrere di tali “oggettive situazioni” – presentare una **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**, ai sensi degli artt. 47 e 76 del D.P.R. n. 445/2000, mediante compilazione dell'apposito campo del quadro VX della dichiarazione Iva, per effetto della quale **attesta** una delle seguenti circostanze:

- è una start-up innovativa;
- **supera il test di operatività** previsto dall'art. 30, co. 1, della Legge n. 724/1994, e **non è in perdita sistematica** ai sensi dell'art. 2, co. 36- e 36- , del D.L. n. 138/2011;
- presenta **motivi di esclusione dalla disciplina delle società di comodo** di cui all'art. 30, co. 1, della Legge n. 724/1994, rilevante anche ai fini della disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica;
- rientra in una delle **situazioni oggettive di disapplicazione** della disciplina delle società non operative e di quelle in perdita sistematica stabilite dai **provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate** emanati ai sensi dell'art. 30, co. 4- , della Legge n. 724/1994;
- sussistono le condizioni oggettive di cui all'art. 30, co. 4- , della Legge n. 724/1994 e **non è stata presentata l'istanza di interpello**.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

L'esistenza della dichiarazione sostitutiva e l'assenza di ulteriori cause ostative consentono l'**erogazione del rimborso in procedura ordinaria o semplificata**: in alternativa alla dichiarazione sostitutiva, la società ha la facoltà di presentare, prima della richiesta di rimborso, l'istanza di interpello ai fini della disapplicazione della disciplina delle società non operative e di quella delle società in perdita sistematica (C.M. n. 23/E/2012 e C.M. n. 32/E/2010). A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, qualora siano presentate preventivamente le istanze di interpello, sia in qualità di società non operativa che in perdita sistematica, il rimborso viene erogato o denegato a seguito dell'esito, anche tacito, degli interpelli: nel caso in cui l'istanza riguardi soltanto alcune attività considerate dall'art. 30, co. 1, della Legge n. 724/1994, ovvero interessi soltanto parte del triennio rilevante per la determinazione dei ricavi presunti (C.M. n. 25/E/2007), l'Amministrazione Finanziaria – a seguito di **risposta favorevole al contribuente, ed esclusa la perdita sistematica** – chiede alla società di produrre il **test di operatività opportunamente rielaborato in base alle risultanze dell'interpello** (C.M. n. 33/E/2016, par. 1).

Se la società **presenta unicamente l'istanza ai fini della disapplicazione della disciplina delle società non operative**, l'Agenzia delle Entrate, in attesa della risposta all'interpello, verifica che la società non sia in perdita sistematica sulla base del periodo di osservazione: nell'ipotesi in cui l'interpello abbia esito positivo e la società non risulti essere in perdita sistematica, il rimborso può essere erogato. Diversamente, qualora l'interpello abbia un esito negativo, o la società sia in perdita sistematica, oppure si verificano entrambe le suddette condizioni, il rimborso è denegato.

Nell'eventualità, invece, della **trasmissione dell'istanza d'interpello esclusivamente per la disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica**, l'Amministrazione Finanziaria, in attesa della risposta, domanda alla società di produrre il test di operatività di cui all'art. 30, co. 1, della Legge n. 724/1994. In questo caso, il rimborso è erogato a seguito di esito favorevole al test di operatività e all'interpello presentato: qualora la società non dia riscontro alla richiesta dell'Agenzia delle Entrate e **la risposta all'interpello sia favorevole al contribuente**, il rimborso può essere erogato sulla base degli elementi di operatività desumibili dalla dichiarazione dei redditi.

In **assenza sia della dichiarazione sostitutiva**, di cui al quadro VX della dichiarazione IVA, **che delle istanze preventive di interpello**, nell'ottica di collaborazione con il contribuente e alla luce delle novità normative in commento, il rimborso può essere erogato qualora la società presenti un'autonoma dichiarazione sostitutiva su richiesta dell'Amministrazione Finanziaria, effettuata

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

nell'ambito dell'attività istruttoria. Diversamente, l'operatività e l'assenza di perdita sistematica sono riscontrate nella dichiarazione dei redditi.

Qualora dalla predetta dichiarazione emerga che la società ha attestato di trovarsi nelle “

” autovalutate, l'Agenzia delle Entrate procede all'esecuzione del rimborso, restando impregiudicate le ordinarie attività di accertamento.

L'operatività “ ” della società è un requisito sostanziale ai fini del riconoscimento del diritto al rimborso Iva e, in assenza di elementi, quali la dichiarazione sostitutiva, l'istanza di interpello, il test di operatività o la dichiarazione dei redditi, che attestino l'esistenza di tale operatività, la richiesta di rimborso non può considerarsi completa e, pertanto, il rimborso non può essere erogato.

La **C.M. n. 33/E/2016, par. 1**, ha altresì chiarito che la **mancata o ritardata presentazione della documentazione necessaria** per la verifica dell'operatività o dell'assenza della perdita sistematica **esplica effetti anche ai fini della decorrenza degli interessi**. Sul punto, si ricorda quanto disposto dall'art. 38- , co. 1, del D.P.R. n. 633/1972: “

”.

Pertanto, qualora il periodo intercorrente tra la data di richiesta del test di operatività o dell'autonoma dichiarazione sostitutiva e la data della loro consegna o la data di presentazione della dichiarazione dei redditi, in caso di mancato riscontro alla richiesta, sia superiore a 15 giorni, in detto periodo non maturano interessi.

Nell'ipotesi di presentazione dell'istanza di interpello e tenuto conto che la stessa deve essere preventiva rispetto alla richiesta di rimborso, fatto salvo quanto stabilito dal citato co. 1 dell'art. 38- del D.P.R. n. 633/1972, gli interessi decorrono dalla data di risposta all'interpello o da quella di formazione del silenzio-assenso.

Profili sanzionatori

Nel caso della richiesta di rimborso Iva formulata in presenza della sola dichiarazione sostitutiva, o dell'attestazione in dichiarazione dei redditi di trovarsi nelle “ ” autovalutate, laddove sia successivamente **accertata dall'Agenzia delle Entrate l'assenza delle condizioni** di cui all'art. 30, co. 4- , della Legge n. 724/1994 – e, quindi, la non spettanza del rimborso del credito

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Iva – il contribuente è sanzionabile, a norma dell'art. 5, co. 4, del D.Lgs. n. 471/1997: tale disposizione stabilisce che se, dalla dichiarazione presentata, risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la **sanzione amministrativa dal 90% al 180%** della maggior imposta dovuta o della **differenza di credito utilizzato o rimborsato**.

La **C.M. n. 33/E/2016, par. 1.1**, ha, inoltre, precisato che, qualora il credito Iva non sia richiesto a rimborso, ma **compensato** ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, e sia **constatata l'assenza delle condizioni richieste dalla norma**, è prevista l'applicazione della sanzione del 30% del credito utilizzato, in virtù di quanto previsto dall'art. 13, co. 4, del D.Lgs. n. 471/1997, poiché si tratta di un credito esistente maturato a seguito di operazioni di acquisto effettuate, e rilevabile dalle scritture contabili e dai dati della dichiarazione annuale, ma non disponibile. Questa violazione può integrare il **reato di indebita compensazione di crediti non spettanti** – ai sensi dell'art. 10- , co. 1, del D.Lgs. n. 74/2000 – al superamento della soglia annuale di euro 50.000.

L'Agenzia delle Entrate ha pure precisato che, laddove si constati l'**indebito utilizzo dell'eccedenza di credito a scomputo dell'Iva a debito** relativa ai periodi di imposta successivi, in violazione dell'art. 30, co. 4, della Legge n. 724/1994 (che, al verificarsi di determinate condizioni e decorso il triennio, nega anche la compensazione "verticale"), il contribuente è **sanzionabile nella misura del 90% dell'utilizzo indebito**, a norma dell'art. 6, co. 6, del D.Lgs. n. 471/1997.

3. Rimborsi Iva sino ad euro 15.000

L'art. 38- del D.P.R. n. 633/1972, così come riscritto dall'art. 13 del D.Lgs. n. 175/2014, stabilisce che l'erogazione dei **rimborsi annuali e infrannuali di importo non superiore ad euro 15.000 non richiede la prestazione della garanzia**. L'obiettivo principale è stato, pertanto, quello di snellire la procedura di esecuzione dei rimborsi di importo modesto, evitando così alcuni oneri in capo al soggetto richiedente: in altri termini, l'intento del legislatore è stato quello di semplificare e accelerare l'erogazione dei rimborsi Iva, in conformità alle raccomandazioni espresse in materia dalla Commissione Europea.

La normativa non chiarisce, tuttavia, le **modalità di computo del limite di euro 15.000**: per ogni singola istanza di rimborso oppure cumulativamente (rimborsi annuali e trimestrali)?

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

L’Agenzia delle Entrate ritiene che il limite di euro 15.000 debba intendersi riferito non alla singola richiesta, ma alla **sommatoria delle istanze di rimborso presentate per l’intero periodo d’imposta (R.M. n. 165/E/2000)**: tale orientamento è giustificato, a parere dell’Amministrazione Finanziaria, anche dalla considerazione che la relazione illustrativa al D.Lgs. n. 175/2014 si limita a rilevare l’innalzamento dell’ammontare dei rimborsi eseguibili senza adempimento, e non evidenzia alcuna ulteriore modifica rispetto alla previgente normativa che possa condurre ad una diversa interpretazione (C.M. n. 32/E/2014, par. 2.1). Ciò comporta, ad esempio, che nel caso di presentazione di un’istanza di rimborso infrannuale per un importo di euro 10.000 a cui faccia seguito, per il medesimo periodo d’imposta, una nuova istanza o dichiarazione con una richiesta di restituzione per un ammontare di euro 5.100, **l’obbligo del visto di conformità** – oppure della sottoscrizione alternativa – e della dichiarazione sostitutiva di atto notorio sorge in relazione a tale ultima domanda.

4. Richieste superiori ad euro 15.000

L’art. 38- del D.P.R. n. 633/1972, così come riformulato dall’art. 13 del D.Lgs. n. 175/2014, dispone che i rimborsi annuali o infrannuali di **importo superiore ad euro 15.000** sono eseguiti – analogamente alle regole sulle compensazioni orizzontali – previa presentazione della relativa dichiarazione od istanza (modello Iva TR) da cui emerge il credito richiesto a rimborso, recante il **visto di conformità** (art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997) o la sottoscrizione del soggetto incaricato della revisione legale dei conti (art. 10, co. 7, del D.L. n. 78/2009), che attesta l’esecuzione dei controlli di cui all’art. 2, co. 2, del D.M. n. 164/1999 (**C.M. n. 28/E/2014**). A tale riguardo, la **C.M. n. 32/E/2014** ha confermato che – analogamente a quanto sostenuto in materia di compensazione (**R.M. n. 82/E/2014**) – i **professionisti**, in possesso dei relativi requisiti, possono autonomamente apporre il visto di conformità sulla propria dichiarazione annuale o modello Iva TR, senza essere obbligati a rivolgersi a terzi: in tale sede, è stato altresì chiarito che l’apposizione del visto di conformità, o la sottoscrizione alternativa, è correlata all’utilizzo – e non all’ammontare complessivo – del credito. Conseguentemente, se l’importo del credito Iva in compensazione e quello richiesto a rimborso sono, ad esempio, pari ad euro 10.000 ciascuno, non è necessaria l’apposizione del visto di conformità, sebbene il credito complessivo ecceda, cumulativamente, la soglia di euro 15.000.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

La **C.M. n. 32/E/2014, par. 2.2.1** ha, inoltre, ribadito – come già chiarito nelle **C.M. n. 28/E/2014 e 57/E/2009** – che, considerata l'obbligatorietà del visto di conformità ai fini della fruizione dell'istituto della compensazione, nelle ipotesi in cui le **scritture contabili** siano tenute da un **soggetto che non può apporre il visto di conformità**, il contribuente può comunque rivolgersi ad un Caf-impresе oppure a un professionista abilitato all'apposizione del visto. Questo principio deve ritenersi applicabile anche nelle circostanze in cui il soggetto che tiene le scritture, astrattamente abilitato ad apporre il visto di conformità, ne sia, tuttavia, **oggettivamente impossibilitato**: pertanto, laddove – per ragioni di ordine pubblico, in attuazione di disposizioni di legge o, più in generale, per atto d'autorità – sia revocato l'incarico al soggetto al controllo legale dei conti, considerata la strumentalità del visto di conformità ai fini della compensazione e del rimborso, il visto può essere apposto da un Caf-impresе o da un professionista abilitato. Rimane fermo che i suddetti soggetti sono comunque tenuti a svolgere i **controlli di cui all'art. 2, co. 2, del D.M. n. 164/1999**, e a compilare la dichiarazione.

4.1. Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà

Alla dichiarazione annuale o istanza infrannuale, recante la richiesta di rimborso del credito Iva, deve essere allegata una **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** (art. 47 del D.P.R. n. 445/2000) – da rendersi nell'**apposito riquadro** presente nella dichiarazione Iva (**rigo VX4 del modello Iva 2016**) o nel modello Iva TR, analogamente a quella dei **soggetti non operativi** di cui all'art. 3, co. 45, della Legge n. 662/1996 (**C.M. n. 146/E/1998**) – attestante la sussistenza di alcune specifiche condizioni in capo al contribuente:

- **il patrimonio netto non è diminuito di oltre il 40%** rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta chiuso anteriormente alla presentazione della dichiarazione o istanza di rimborso, anche nei casi in cui il **bilancio non sia ancora stato approvato** (C.M. n. 32/E/2014, par. 2.2.2), a dispetto di quanto stabilito nel previgente art. 38- , co. 7, lett. c), n. 1), del D.P.R. n. 633/1972, che – ai fini dell'individuazione del "contribuente virtuoso" – faceva riferimento all'ultimo bilancio approvato. L'Agenzia delle Entrate ha altresì chiarito che, per i **soggetti che non adottano la contabilità ordinaria**, la dichiarazione sostitutiva non riguarda il requisito relativo al patrimonio netto;

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

-
- **la consistenza degli immobili non si è ridotta di oltre il 40%**, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, a causa di **cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata**;
 - **l'attività non è cessata, né si è ridotta**, per effetto di **cessioni di aziende o rami di aziende** compresi nelle suddette risultanze contabili;
 - **non risultano cedute, nell'anno precedente la richiesta**, azioni o quote della **società non quotata** per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale. Ad esempio, nell'ipotesi di un'istanza di rimborso presentata il 15 settembre 2016, **l'anno di riferimento** da assumere, ai fini della verifica di tale presupposto, è quello compreso tra il 15 settembre 2015 e il 14 settembre 2016;
 - sono stati **versati i contributi previdenziali e assicurativi**.

La dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, debitamente sottoscritta dal contribuente, e la copia del documento di identità dello stesso, sono ricevute e conservate da chi invia la dichiarazione ed esibite a richiesta dell'Amministrazione Finanziaria.

4.2. Obbligo di prestazione della garanzia

È, invece, disposto l'adempimento della prestazione della garanzia per i **rimborsi di importo superiore ad euro 15.000**, quando sono richiesti da soggetti passivi "a rischio", come quelli che **esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni**, salvo che si tratti di start-up innovative (art. 25 del D.L. n. 179/2012). Sul punto, la **C.M. n. 6/E/2015, par. 8.3** ha precisato che – ai fini del computo di tale biennio, rispetto alla data di presentazione della richiesta di rimborso – **non rileva la data di apertura della partita Iva**, bensì quella di effettivo svolgimento dell'attività, che ha inizio con la **prima operazione effettuata**: ad esempio, nel caso di richiesta di rimborso trasmessa il 12 settembre 2016, il contribuente non è obbligato alla prestazione della garanzia se ha effettivamente iniziato l'attività dell'impresa prima del 13 settembre 2014. In tale sede, è stato altresì confermato che – così come desumibile dalla formulazione letterale dell'art. 38- , co. 4, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 – l'obbligo di prestazione della garanzia per i soggetti in attività da meno di due anni **non riguarda i lavoratori autonomi**.

Al fine di meglio individuare la **"prima operazione effettuata"**, la C.M. n. 33/E/2016, par. 5, ha richiamato la **R.M. n. 147/E/2009**, con cui è stato chiarito che "

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

”.

Pertanto, ai fini del computo dei due anni cui fa riferimento la norma, **occorre verificare l’effettiva esistenza dell’organizzazione aziendale** e l’effettivo esercizio d’impresa che, in taluni casi, può essere desunto anche dagli **investimenti realizzati**, dai **lavori eseguiti**, dai **contratti, aventi data certa, stipulati**, o dalle **operazioni passive effettuate in funzione di quelle future attive**.

Soggetti in liquidazione

Sono altresì tenuti alla presentazione della garanzia i contribuenti che richiedono il rimborso dell’Iva “ (art. 38- , co. 4, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972). La C.M. n. 33/E/2016, par. 5, ha, tuttavia, chiarito che, con riguardo ai **crediti Iva maturati nel corso del periodo di liquidazione ordinaria**, nulla esclude che gli stessi possano essere **chiesti a rimborso senza prestare garanzia**, purché – nonostante il contribuente non si trovi più in un uno stato di normale operatività e continuità aziendale – lo stesso possa **dichiarare la presenza delle condizioni elencate dall’art. 38- , co. 3, del D.P.R. n. 633/1972**, ovvero che:

- a) il **patrimonio netto** non è diminuito di oltre il 40% rispetto all’ultimo periodo d’imposta né, nel medesimo arco temporale, la **consistenza immobiliare** si è ridotta di oltre il 40% in conseguenza di cessioni non effettuate nell’ambito della normale gestione dell’attività esercitata;
- b) se la società richiedente è quotata nei mercati regolamentari, non sono state cedute azioni o quote della stessa di ammontare superiore al 50%;
- c) **i versamenti contributivi previdenziali e assicurativi sono stati eseguiti**.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

L'Agenzia delle Entrate ritiene, infatti, che, dato il riferimento testuale al credito risultante dall'atto di " _____ ", non si possa estendere l'obbligo di garanzia ai crediti maturati e chiesti a rimborso – in presenza dei requisiti di cui all'articolo 30 del D.P.R. n. 633/1972 – durante la fase liquidatoria.

Contribuenti "a rischio"

L'obbligo della prestazione della garanzia è, inoltre, posto a carico dei soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'Iva ai quali – nei **due anni antecedenti la richiesta di rimborso** – sono stati notificati **avvisi di accertamento o rettifica** (anche con riferimento a tributi diversi dall'Iva amministrati dall'Agenzia delle Entrate) da cui risulti, per **ciascun anno**, una **differenza** tra gli importi accertati e quelli dell'**imposta dovuta** o del **credito dichiarato superiore** al:

- **10% degli importi dichiarati**, se questi **non superano euro 150.000**;
- **5%** degli importi dichiarati, se questi superano euro 150.000, ma non **euro 1.500.000**;
- **1% degli importi dichiarati**, o **comunque ad euro 150.000**, se **gli importi dichiarati superano euro 1.500.000**.

Ad esempio, per una richiesta di rimborso presentata il 15 settembre 2016, non verrà considerato, ai fini di tale fattispecie, qualsiasi atto di accertamento o rettifica notificato prima del 15 settembre 2014, rilevando esclusivamente quelli notificati da tale data sino al 14 settembre 2016 – compresi quelli relativi al **recupero di crediti inesistenti** (artt. 1, co. da 421 a 423, della Legge n. 311/2004, e 27, co. 18, del D.L. n. 185/2008), in ragione della natura giuridica dell'atto di recupero, il quale rientra nel novero degli atti autoritativi impositivi, nella misura in cui reca una pretesa tributaria ormai definita, compiuta e non condizionata – a prescindere dagli esiti degli stessi, ad eccezione degli **atti annullati in autotutela** oppure oggetto di **sentenze favorevoli al contribuente passate in giudicato** (C.M. n. 54/E/1999).

L'avviso di accertamento notificato a partire dalla data di richiesta di rimborso non rileva ai fini dell'obbligatorietà della presentazione della polizza, ma deve essere considerato con riguardo all'eventuale **adozione delle misure di sospensione** previste dagli artt. 38- _____, co. 8, del D.P.R. n. 633/1972, e 23 del D.Lgs. n. 472/1997, ovvero – sussistendone i presupposti di gravità – della misura del fermo amministrativo, come meglio illustrato nei successivi paragrafi "8. Sospensione del rimborso" e "9. Applicabilità del fermo amministrativo". Qualora la pretesa erariale sia **rideterminata**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

per effetto di accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, reclamo o 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 (C.M. n. 35/E/2015).

La **C.M. n. 33/E/2016, par. 4**, ha ricordato – coerentemente con l'orientamento della C.M. n. 41/E/2010 – che l'**irregolarità fiscale** può dirsi integrata in presenza del **definitivo accertamento** di una qualunque delle violazioni relative agli obblighi di pagamento di imposte e tasse amministrate dall'Agenzia delle Entrate: la situazione può, tuttavia, considerarsi **venuta meno** nel caso in cui il contribuente abbia integralmente soddisfatto la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria, anche mediante definizione agevolata (Corte di Giustizia CE, Cause C- 226/04 e C- 228/04; Consiglio di Stato, Sez. VI, 21 aprile 2010, n. 2226; Tribunale Amministrativo Regionale della Toscana, 13 luglio 2010, n. 2529). In altri termini, con specifico riguardo alla fattispecie del rimborso Iva, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'**avvenuto integrale soddisfacimento della pretesa erariale** nei termini di legge da parte del soggetto passivo – il quale **non abbia reso necessaria alcuna ulteriore attività di riscossione da parte dell'Amministrazione Finanziaria**, e abbia spontaneamente versato quanto richiesto, anche a seguito di istituti di definizione agevolata – possa considerarsi idoneo a rimuovere gli effetti pregiudizievoli dell'avvenuta notifica dell'avviso di accertamento ai fini dell'erogazione del rimborso Iva. La dell'art. 38- del D.P.R. n. 633/1972 è, infatti, quella di individuare nell'avviso di accertamento o rettifica notificato un **indicatore del grado di solvibilità del contribuente che ha chiesto il rimborso Iva** e, quindi, se nel periodo di osservazione lo stesso soddisfa integralmente le proprie pendenze, attraverso uno qualunque degli istituti di definizione messi a disposizione dalla legge, può considerarsi reintegrato tra i contribuenti non "a rischio" e non tenuto alla presentazione della garanzia. Deve, pertanto, intendersi **superata l'indicazione fornita nella C.M. n. 32/E/2014**, con la quale era stato precisato che la mera circostanza dell'avvenuta notificazione dell'atto nei due anni precedenti – salvo annullamento dello stesso in autotutela o in caso di sentenza favorevole al contribuente passata in giudicato – fosse causa ostativa alla possibilità di ottenere il rimborso senza prestazione di garanzia, a prescindere dalla circostanza che il contribuente abbia o meno definito la pretesa erariale. **Non sembra invece applicabile**, ai fini dell'esonero della prestazione della garanzia per l'erogazione dei rimborsi Iva,

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

l'impegno in modo vincolante a pagare le imposte dovute, in quanto, per propria natura, tale impegno, applicato alla fattispecie in esame, richiederebbe la prestazione di forme di garanzia.

Le predette conclusioni sono, naturalmente, valide **anche con riferimento agli obblighi di garanzia nell'ambito della disciplina dell'Iva di gruppo** di cui all'art. 73 del D.P.R. n. 633/1972, stante il rinvio alla disciplina dell'art. 38- del D.P.R. n. 633/1972, contenuto nell'articolo 6 del D.M. 13 dicembre 1979.

Requisiti della garanzia

La garanzia, ove dovuta, deve essere prestata per una **durata di 3 anni dall'esecuzione del rimborso**, ovvero – se inferiore – per il **periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento**, fissato al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, oppure al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (art. 57 del D.P.R. n. 633/1972): vale anche per crediti Iva, vantati dall'Amministrazione Finanziaria, relativi ad annualità precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia.

Qualora tra la data di notifica della **richiesta di documenti da parte dell'ufficio** e quella della loro consegna trascorra un periodo superiore a 15 giorni, il termine di decadenza relativo agli anni in cui si è formato il credito chiesto a rimborso è differito di un periodo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna. Per **data di consegna** si intende quella in cui avviene la presentazione di tutta la documentazione, da parte del contribuente, all'ufficio richiedente: nel caso di spedizione postale, coincide con il giorno in cui l'Agenzia delle Entrate riceve la documentazione (**C.M. n. 249/E/1997**).

Nell'ipotesi di **ritardo nella consegna di documenti**, l'ufficio o l'Agente della Riscossione comunica al soggetto che presta la garanzia o al contribuente **l'estensione del termine finale dell'obbligazione della garanzia** (C.M. n. 84/E/1998): l'eventuale mancata prestazione della garanzia 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 a cui si riferisce l'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 (**C.M. n. 17/E/2011**).

La garanzia può essere rappresentata dalla cauzione in titoli di Stato o dallo stesso garantiti, oppure, dalla **fideiussione rilasciata da una banca o un'impresa commerciale** che, a giudizio

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

dell'Amministrazione Finanziaria, offra **adeguate garanzie di solvibilità**, ovvero dalla **polizza fideiussoria** rilasciata da un'**impresa di assicurazione**. Per le **piccole e medie imprese** (D.M. 18 aprile 2005), la garanzia può essere prestata anche dai consorzi o dalle cooperative di garanzia collettiva dei fidi.

Per i **gruppi di società**, con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore ad euro 250.000.000, la garanzia può essere prestata mediante la **diretta assunzione** – da parte della capogruppo o controllante di cui all'art. 2359 c.c. – dell'obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, all'Amministrazione Finanziaria, anche in caso di cessione della partecipazione nella controllata o collegata. La società capogruppo o controllante, che può prestare la suddetta garanzia tramite assunzione diretta dell'obbligazione, è, in ogni caso, la società posta al vertice, ovvero quella nazionale o comunitaria preposta alla redazione del bilancio consolidato (**C.M. n. 164/E/1998**), sempre che il patrimonio netto del gruppo superi il predetto limite (**C.M. n. 32/E/2014, par. 4.6**): il bilancio consolidato tiene conto dei dati di tutte le società, nazionali ed estere, partecipanti al consolidato, siano esse controllate o collegate proporzionalmente ai sensi dell'art. 37 del D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127. La capogruppo europea, in qualità di **sub-holding**, può comunque prestare la garanzia mediante assunzione dell'obbligazione, qualora "

" (**R.M. n.**

41/E/2011).

Quando è prestata la **garanzia**, non è obbligatoria l'apposizione del **visto di conformità**, o la sottoscrizione alternativa, sulla dichiarazione od istanza dalla quale emerge il credito richiesto a rimborso.

Se, successivamente al rimborso o alla compensazione, viene notificato un **avviso di accertamento o rettifica**, il contribuente è tenuto a versare, entro 60 giorni, le somme che, in base a tale atto, risultano indebitamente rimborsate o compensate (oltre agli interessi del 2% annuo dalla data del rimborso o della compensazione), salvo che presti la garanzia sino alla data di definitività dell'accertamento.

Gruppi di imprese, omessa prestazione della garanzia e franchigia

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

La **C.M. n. 35/E/2015** ha chiarito che la **franchigia di cui all'art. 21 del D.M. n. 567/1993** – che esonera dall'obbligo di prestazione di garanzia i rimborsi il cui ammontare non sia superiore al 10% dei complessivi versamenti eseguiti nei due anni precedenti la data della richiesta e registrati nel conto fiscale – **si applica anche nell'ambito della liquidazione Iva di gruppo** (art. 73 del D.P.R. n. 633/1972) per determinare l'importo oggetto della garanzia o dell'assunzione diretta dell'obbligazione di cui all'art. 38- del D.P.R. n. 633/1972. Pertanto, nelle ipotesi in cui nell'ambito della liquidazione Iva di gruppo la compensazione debba essere assistita da garanzia, la stessa può riferirsi all'**importo eccedente la franchigia**, se spettante (**C.M. n. 33/E/2016, par. 6**).

Sotto il **profilo sanzionatorio**, il D.Lgs. n. 158/2015 ha introdotto una specifica disciplina relativa all'obbligo di prestazione della garanzia nell'Iva di gruppo, risultante dal combinato disposto di **due fattispecie contenute nel D.Lgs. n. 471/1997**:

- **l'art. 11, co. 7-** , che definisce una sanzione formale per le tardività nei 90 giorni successivi alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale;
- **l'art. 13, co. 6**, che – per le **tardività oltre i 90 giorni** e le **omissioni nella prestazione della prescritta garanzia** – stabilisce l'applicazione della **sanzione proporzionale per l'omesso versamento** "

”.

La prestazione della garanzia entro il termine di presentazione della relativa dichiarazione annuale Iva rappresenta, infatti, l'elemento costitutivo di perfezionamento delle compensazioni Iva infragruppo. In caso di **tardiva prestazione della garanzia**, le compensazioni eseguite nel gruppo producono comunque i propri effetti, ma solo dalla data in cui l'obbligo è stato adempiuto. Pertanto, nell'ipotesi di tardività nella prestazione della garanzia **superiore a 90 giorni**, si applica la sanzione per omesso versamento commisurata all'eccedenza di credito indebitamente compensata a causa della tardiva prestazione della garanzia e fino alla prestazione della stessa.

La **C.M. n. 33/E/2016, par. 6**, ha altresì evidenziato che, nell'eventualità della tardiva prestazione della garanzia superiore ai 90 giorni, resta fermo il **recupero dell'ammontare degli interessi** relativi all'imposta oggetto di compensazione, computati a decorrere dal termine ordinario di presentazione della dichiarazione Iva e fino alla data di prestazione della garanzia.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Qualora **la prestazione della garanzia sia omessa, la compensazione effettuata non si perfeziona**, con la conseguenza di rendere dovuto il versamento dell'imposta indebitamente compensata. Conseguentemente, salvo che il contribuente provveda a prestare la garanzia nelle forme previste, è emanato apposito **atto di recupero** – ai sensi dell'art. 1, co. 421, della Legge 311/2004 – dell'imposta indebitamente compensata con l'applicazione dei relativi interessi a decorrere dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione Iva e della sanzione nella misura del 30% (art. 13, co. 1, del D.Lgs. n. 471/1997), per l'omesso versamento ascrivibile al mancato perfezionamento della compensazione. La sanzione, anche in tale ipotesi, è commisurata all'ammontare dell'eccedenza di credito indebitamente compensata, per effetto della mancata prestazione della garanzia che ha impedito il perfezionamento della compensazione.

In virtù di tali principi, l'Agenzia delle Entrate ritiene che, con riferimento alle ipotesi in cui **la garanzia sia presentata in relazione all'importo eccedente la franchigia** di cui all'art. 21 del D.M. n. 567/1993, considerato il tenore del nuovo precetto che ha ad oggetto espressamente l'obbligo di prestazione della garanzia, la **sanzione per omesso versamento** deve essere determinata con riferimento all'ammontare dell'**eccedenza rispetto alla quale il soggetto passivo è tenuto a prestare la garanzia**, senza che, a tale fine, assuma rilievo l'importo oggetto di eventuale franchigia ai sensi del citato art. 21. Infatti, per la parte dell'eccedenza di credito oggetto di compensazione per la quale non è dovuta la garanzia (franchigia), la compensazione si perfeziona senza la prestazione della stessa. Coerentemente con le regole sopra richiamate in relazione all'applicazione della sanzione, in caso di omessa prestazione della garanzia il recupero avrà ad oggetto l'imposta indebitamente compensata al netto della franchigia.

5. Rimborso in conto fiscale

L'**art. 38- del D.P.R. n. 633/1972** si applica anche ai rimborsi richiesti in conto fiscale mediante procedura semplificata art. 78, co. 33, lett. c), primo periodo, della Legge n. 413/1991: a questo proposito, l'Agenzia delle Entrate – ribadendo il principio già formulato dalla **C.M. n. 146/E/1998**, con riferimento al precedente limite di euro 5.164,57 – ha chiarito che i rimborsi sino a euro 15.000 non rilevano ai fini del computo della franchigia di cui alla precedente lett. b), ovvero non devono

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

essere sottratti dall'ammontare complessivo dei versamenti affluiti in conto fiscale (**C.M. n. 32/E/2014, par. 2.4**).

Il contribuente può chiedere l'erogazione del rimborso con le seguenti modalità:

- **all'Agente della Riscossione in procedura semplificata**, soltanto per le **richieste annuali** e nel **limite di euro 700.000** – compresi anche gli eventuali crediti compensati – ai sensi dell'art. 78, co. 33-38, della Legge n. 413/1991 e dell'art. 20 del D.M. n. 567/1993;
- all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate in **procedura ordinaria**, per le richieste sia annuali che infrannuali – obbligatoriamente, con riguardo alle prime, per l'importo eccedente il limite di euro 700.000 – e nei casi di procedure concorsuali e di cessazione dell'attività.

Anche per i rimborsi richiesti mediante la procedura semplificata **il contribuente può scegliere** tra prestare la garanzia o apporre il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa sulla dichiarazione annuale, e presentare la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà. Al ricorrere di tali ipotesi, per i **rimborsi superiori ad euro 15.000**, il contribuente – che non rientri nelle fattispecie di "rischio" di cui all'art. 38- , co. 4, del D.P.R. n. 633/1972 – può presentare una dichiarazione munita di visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali e contributivi stabiliti dalla medesima disposizione, ovvero idonea garanzia.

Con riguardo all'eventuale **ritardo nella restituzione del credito richiesto a rimborso**, è altresì previsto che l'Agente della Riscossione liquida e corrisponde gli interessi, nella misura determinata dalle specifiche leggi di imposta, senza necessità di una separata istanza da parte del contribuente: gli interessi dovuti sono, quindi, erogati automaticamente, senza ulteriori adempimenti da parte del contribuente.

La previsione della contestuale erogazione di capitale e **interessi** da parte dell'Agente della Riscossione comporta che, in sede di **determinazione dell'importo da garantire**, si debba tener conto degli interessi per il ritardo nell'esecuzione dei rimborsi, al pari di quanto già previsto per i rimborsi in procedura ordinaria: poiché le modifiche normative si applicano ai **rimborsi erogati a partire dal 1° gennaio 2015**, le stesse producono effetti anche con riferimento ai rimborsi in corso di esecuzione a quella data.

6. Procedure concorsuali

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

In deroga a quanto previsto dall'art. 38- , co. 1, del D.P.R. n. 633/1972, l'art. 74- , co. 3, del D.P.R. n. 633/1972 dispone che i rimborsi previsti dal precedente art. 30, **non ancora liquidati alla data della dichiarazione di fallimento** o liquidazione coatta amministrativa e quelli successivi, sono eseguiti **senza la prestazione della garanzia** per un ammontare **non superiore ad euro 258.228,45**. Questo limite deve ritenersi riferito a tutti i rimborsi Iva erogati **nel corso della procedura concorsuale**, e non ai singoli periodi d'imposta (**C.M. n. 54/E/2002**): al fine di stabilire la sussistenza e la misura del diritto all'esonero dalla prestazione della garanzia, è, pertanto, necessario verificare l'ammontare dei rimborsi richiesti anteriormente alla data della dichiarazione di fallimento o della liquidazione coatta amministrativa, ma non ancora riscossi, e di quelli domandati e percepiti nell'ambito di tali procedure. Tale norma agevolativa non è, invece, invocabile nel caso di istituti concorsuali differenti dal fallimento e dalla liquidazione coatta amministrativa (**R.M. n. 202/E/2007**), come il **concordato preventivo** o l'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento di cui alla Legge n. 3/2012.

7. Tempi di esecuzione del rimborso

L'art. 38- del D.P.R. n. 633/1972, così come riformulato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 175/2014, stabilisce che il rimborso annuale previsto dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972 è effettuato, qualora sussistano i relativi presupposti, entro 3 mesi dalla data di effettiva trasmissione della richiesta: non rileva, pertanto, la formale scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione. In altre parole, nel caso di inoltro della dichiarazione Iva, relativa all'anno 2015, il giorno 1° agosto 2016, il predetto termine di decorrenza di 3 mesi deve computarsi da tale data, e non dalla scadenza del 30 settembre 2016. Sul punto, la **C.M. n. 32/E/2014, par. 1** ha chiarito che, nel caso di presentazione di **più dichiarazioni** per lo stesso periodo d'imposta (correttive nei termini o integrative), il termine di 3 mesi inizia a decorrere nuovamente dall'ultima dichiarazione presentata.

Gli **interessi sulla somma da rimborsare** decorrono dal 90° giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, senza considerare il periodo intercorrente tra la data di notifica della richiesta di documenti e quella della loro effettiva consegna, qualora superi 15 giorni (art. 38- , co. 1, del D.P.R. n. 633/1972). A questo proposito, la **C.M. n. 32/E/2014, par. 1** ha precisato che, nel

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

caso in cui il visto di conformità sia apposto mediante la presentazione della **dichiarazione integrativa**, gli interessi sono dovuti dalla data di apposizione del visto.

8. Sospensione del rimborso

L'art. 16, co. 1, lett. h), del D.Lgs. n. 158/2015 ha modificato l'**art. 23, co. 1, del D.Lgs. n. 472/1997**, ampliando il campo di applicabilità della sospensione e della compensazione dei rimborsi, nel senso di stabilire che "

". Il successivo co. 2, rimasto invariato, dispone, inoltre, che "

". Sul punto, la C.M. n. 33/E/2016, par. 2, ha precisato che la predetta novità normativa, operata dal D.Lgs. n. 158/2015, prevede la possibilità di sospendere e, in caso di provvedimento definitivo, compensare il credito chiesto a rimborso **non solo con gli importi dovuti a titolo di sanzioni**, come disposto dal testo previgente dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, ma con tutti gli importi spettanti in base all'atto (imposta e interessi). Pertanto, nel caso di atti, ancorché non definitivi, relativi a tributi, sanzioni e interessi, il rimborso del credito può essere temporaneamente sospeso e, una volta che l'atto sia divenuto definitivo, il credito può essere compensato. In alternativa, può essere richiesto al contribuente di **garantire i carichi pendenti** mediante presentazione di una fideiussione a tempo indeterminato: la nozione di "carichi pendenti" deve essere attribuita **anche a crediti e sanzioni riferibili a tributi erariali**, ad esclusione delle imposte doganali e di quelle sulla produzione e sui consumi (R.M. n. 86/E/2001).

La sospensione del rimborso può essere disposta dal competente ufficio sulla base degli elementi e dei dati risultanti agli atti d'ufficio o al sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria, e il relativo provvedimento deve essere notificato all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido.

Alla luce di quanto sopra, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito agli **effetti sull'erogazione dei rimborsi Iva** prodotti dalla presenza di:

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

-
- comunicazioni di irregolarità;
 - pagamenti rateizzati in base agli istituti definatori e agli avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione;
 - versamenti dilazionati a seguito di cartelle di pagamento.

8.1. Comunicazioni di irregolarità

Le comunicazioni di irregolarità di cui agli **artt. 36-** , **co. 3, del D.P.R. n. 600/1973, e 54-** , **co. 3, del D.P.R. n. 633/1972** vengono inviate al contribuente nei casi in cui dal **controllo automatizzato** emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato in dichiarazione: l'invio della comunicazione – nel rispetto dei principi sanciti dall'art. 6, co. 5, della Legge n. 212/2000 – consente la **regolarizzazione degli errori commessi dal contribuente**, evitando l'iscrizione a ruolo e la reiterazione delle irregolarità. Ricevuta la comunicazione, il contribuente, qualora **ritenga che non siano stati valutati correttamente alcuni elementi nella liquidazione dei tributi**, ha 30 giorni di tempo – ovvero 90 giorni in caso di invio telematico della comunicazione all'intermediario che ha trasmesso la dichiarazione, a norma dell'art. 2- del D.L. n. 203/2005, se previsto nell'incarico di trasmissione – per **fornire tutte le informazioni utili** all'Amministrazione per provare la correttezza dei dati dichiarati e far rettificare gli esiti della liquidazione. Qualora il contribuente non richieda assistenza, ovvero l'ufficio confermi gli esiti della comunicazione, in assenza del pagamento delle somme dovute entro 30 giorni, viene eseguita l'iscrizione a ruolo (ad esclusione dei casi in cui è applicabile l'istituto del "lieve inadempimento", ai sensi dell'art. 15- , co. 3 e ss., del D.P.R. n. 602/1973).

Alla luce di quanto sopra riportato, la **C.M. n. 33/E/2016, par. 2.1**, ha chiarito che, sebbene le predette comunicazioni non possano essere considerate una pretesa impositiva definitiva, esse rappresentano comunque una fase intermedia del procedimento amministrativo tributario finalizzato al recupero del credito erariale e, pertanto, in presenza di determinate condizioni, **possono esplicitare effetti sul processo di lavorazione dei rimborsi Iva**. In particolare, nel caso in cui i 30 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, procede con l'esecuzione del rimborso. Diversamente, nell'ipotesi di **mancato pagamento delle somme dovute in un'unica soluzione**,

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

scaduti i 30 giorni – o nel caso di **decadenza dalla rateazione**, che comporta l'iscrizione a ruolo degli importi residui dovuti a titolo di imposta, sanzioni e interessi – l'Amministrazione Finanziaria può procedere con la sospensione totale o parziale del rimborso Iva.

L'Agenzia delle Entrate ha altresì precisato che le considerazioni svolte per le comunicazioni inviate ai sensi degli artt. 36- del D.P.R. n. 600/1973 e 54- del D.P.R. n. 633/1972 valgono, ai fini della sospensione dei rimborsi Iva, **anche per le comunicazioni trasmesse a norma dell'art. 36- del D.P.R. n. 600/1973**, a seguito del controllo formale sulle dichiarazioni.

8.2. Pagamenti rateizzati in base a istituti definitivi e avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione

La **C.M. n. 33/E/2016, par. 2.2.**, ritiene che le **rate non ancora** pagate relative all'accertamento con adesione, all'acquiescenza, alla conciliazione giudiziale, al reclamo e alla mediazione **non debbano essere considerate carichi pendenti ai fini della sospensione dei rimborsi Iva**, ad eccezione delle ipotesi in cui l'omesso o il ritardato pagamento di rate comporti la **decadenza dal beneficio della rateazione**. A questo proposito, si ricorda che:

- con riferimento all'**accertamento con adesione** e all'**acquiescenza**, l'art. 15- , co. 2, del D.P.R. n. 602/1973 – introdotto dal D.Lgs. n. 159/2015 – prevede che “

nonché della sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta. La **decadenza dalla rateazione** è, tuttavia, **esclusa in caso di lieve inadempimento** (art. 15- , co. 3, del D.P.R. n. 602/1973), la cui disciplina è applicabile anche alla conciliazione giudiziale, al reclamo e alla mediazione: si rammenta, inoltre, che relativamente all'acquiescenza – nell'ipotesi di **pagamento rateale a seguito di avvisi di accertamento esecutivi**, emessi ai sensi dell'art. 29 del D.L. n. 78/2010 – per effetto della decadenza dalla rateazione l'Amministrazione Finanziaria procede al recupero delle somme dovute non tramite iscrizione a ruolo, ma mediante apposita intimazione ad adempiere (C.M. n. 17/E/2016);

- con riguardo alla **conciliazione giudiziale**, l'art. 48- , co. 3, del D.Lgs. n. 546/1992 – inserito dal D.Lgs. n. 156/2015 – stabilisce che “

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

nonché della sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta;

- anche in materia di **reclamo e mediazione** si applica il citato art. 15- del D.P.R. n. 602/1973, in virtù del richiamo – contenuto nell'art. 17- , co. 6, del D.Lgs. n. 546/1992 – alle disposizioni previste per l'accertamento con adesione di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997 (C.M. n. 17/E/2016).

L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, in merito all'esclusione dalla nozione di "carico pendente" delle rate non ancora scadute in assenza di decadenza dal beneficio dalla rateazione, risponde alla

dell'**art. 23 del D.L. n. 98/2011**, tesa ad agevolare, con la soppressione dell'obbligo di presentazione della garanzia, i contribuenti che hanno optato per il versamento rateale non potendo pagare in un'unica soluzione. Infatti, se le rate non ancora pagate fossero riconosciute come carico pendente e se, solo per questo, venisse sospeso l'eventuale rimborso Iva richiesto dal contribuente, l'agevolazione nel risparmio dei costi relativi alla presentazione della garanzia risulterebbe vanificata.

La **decadenza dalla rateazione** può implicare la **sospensione totale o parziale del rimborso** e, a seconda dei casi, determinare l'iscrizione a ruolo delle somme ancora dovute o l'intimazione ad adempiere.

La C.M. n. 33/E/2016, par. 2.2., ha precisato che **il lieve inadempimento non determina la decadenza dalla rateazione**, ma il carente o tardivo versamento comporta comunque l'iscrizione a ruolo – salvo che il contribuente si avvalga del ravvedimento operoso (art. 15- , co. 6, del D.P.R. n. 602/1973 – dell'eventuale frazione non pagata, con l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, commisurata all'importo non pagato, o versato in ritardo, e dei relativi interessi (art. 15- , co. 5, del D.P.R. n. 602/1973). L'ammontare riguardante **l'iscrizione a ruolo** è, pertanto, considerato un **carico pendente ai fini della sospensione del rimborso**.

Non sono, invece, qualificabili come carichi pendenti le somme riammesse al piano di rateazione ai sensi dell'art. 1, co. 134-138, della Legge n. 208/2015: a questo proposito, si ricorda che, a norma del co. 134, "

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

”. La riammissione è **limitata alle somme dovute a titolo di imposte dirette** ed è circoscritta agli istituti di cui al D.Lgs. n. 218/1997, quali l’adesione all’accertamento, il processo verbale di constatazione consegnato entro il 31 dicembre 2015, l’invito a comparire notificato non oltre il 31 dicembre 2015 e l’acquiescenza (C.M. n. 13/E/2016).

La C.M. n. 33/E/2016 ha, inoltre, osservato che – anche con riferimento agli **avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione** di cui all’art. 38 del D.Lgs. n. 346/1990, come modificato dal D.Lgs. n. 159/2015 – l’accesso alla rateazione non è più subordinato alla presentazione di garanzie: conseguentemente, le rate non ancora pagate, relative a tali avvisi di liquidazione, non comportano la sospensione totale o parziale del rimborso Iva, ad eccezione delle ipotesi in cui l’inadempimento del contribuente determini la decadenza dal beneficio della rateazione. Quest’ultima si produce a norma dell’art. 38, co. 3, del D.Lgs. n. 346/1990, secondo cui “

”: la decadenza è comunque esclusa in caso di lieve inadempimento, ai sensi dell’art. 38, co. 4 e ss., del D.Lgs. n. 346/1990.

8.3. Versamenti dilazionati a seguito di cartelle di pagamento

L’art. 19, co. 3, del D.P.R. n. 602/1973, come modificato dal D.Lgs. n. 159/2015, prevede che il debitore **decada automaticamente** dal beneficio della rateazione in caso di **mancato pagamento di cinque rate, anche non consecutive**, e che l’importo residuo iscritto a ruolo sia immediatamente e automaticamente riscuotibile in un’unica soluzione.

Il carico può comunque essere **nuovamente rateizzato** se, all’atto della presentazione della richiesta, le rate scadute alla stessa data sono integralmente saldate: al ricorrere di tale ipotesi, il nuovo piano di dilazione può essere ripartito nel numero massimo di rate non ancora scadute alla medesima data.

Alla luce di quanto sopra riportato, e coerentemente con quanto disposto dal provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 24 febbraio 2012 relativamente alla compensazione di cui

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

all'art. 28- del D.P.R. n. 602/1973, ai fini dell'esecuzione dei rimborsi Iva **le rate non ancora versate di una cartella di pagamento non sono considerate carichi pendenti**, 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. Analogamente, non si reputano carichi pendenti le rate non ancora versate qualora il contribuente abbia intrapreso, e stia regolarmente onorando, un **piano di rateazione relativo a cartelle di pagamento** derivanti da iscrizioni a ruolo delle somme dovute a seguito di decadenza dal beneficio della rateazione di cui all'art. 15- del D.P.R. n. 602/1973 (**C.M. n. 33/E/2016, par. 2.3**). L'Amministrazione Finanziaria ha altresì precisato, che – in virtù della particolare situazione economico-finanziaria del contribuente o della sopravvenuta incertezza della pretesa tributaria – gli atti la cui riscossione ha formato oggetto di sospensione amministrativa o giudiziale non comportano la sospensione del rimborso.

9. Applicabilità del fermo amministrativo

L'art. 69, co. 6, del R.D. n. 2440/1923 stabilisce che “

”: tale disciplina ha formato oggetto di alcuni chiarimenti da parte del Ministero del Tesoro – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, con la **Circolare n. 21/1999**.

Il fermo amministrativo costituisce, pertanto, un provvedimento di natura cautelare diretto alla tutela delle ragioni di credito delle amministrazioni statali. Sotto il profilo applicativo, la **C.M. n. 4/E/2010, par. 6**, aveva precisato che:

- l'istituto del fermo amministrativo ha carattere generale, ed è utilizzabile **quando la pretesa creditoria della Pubblica Amministrazione non è ancora certa, liquida ed esigibile**;
- la ragione di credito è caratterizzata dal _____, ovvero dalla sussistenza di elementi tali da determinare nell'Amministrazione Finanziaria il convincimento che esiste una ragionevole fondatezza del suo diritto;
- l'art. 69 del R.D. n. 2440/1923 costituisce una norma che introduce un **generico “fermo” temporaneo dell'esecuzione di un pagamento a carico della Pubblica Amministrazione**:

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

ai sensi della predetta norma, tale misura è richiesta dall'Amministrazione creditrice (tra i soggetti legittimati è espressamente inclusa anche l'Agenzia delle Entrate) alle altre Amministrazioni eventualmente debtrici nei confronti del medesimo contribuente, le quali sono tenute ad eseguirla in attesa di un successivo provvedimento definitivo di incameramento o di sblocco del pagamento oggetto del provvedimento cautelare.

La **"ragione di credito" posta alla base del fermo amministrativo** deve comunque avere una "rappresentazione formale" e, quindi, il debito tributario deve essere espresso almeno a livello di processo verbale di constatazione.

La **C.M. n. 33/E/2016, par. 3**, ha altresì osservato che lo strumento del fermo amministrativo, incidendo sulle disponibilità finanziarie del contribuente derivanti da crediti che lo stesso vanta nei confronti di altre Amministrazioni, può essere utilizzato **previa attenta valutazione degli effetti che avrebbe sull'attività economica del contribuente**, in considerazione del fatto che la sua adozione potrebbe impedire la riscossione dei crediti, per esempio per appalti o forniture, che il soggetto vanta nei confronti di altri comparti della Pubblica Amministrazione.

In merito all'**applicabilità ai rimborsi Iva** dell'art. 69 del R.D. n. 2440/1923, la **Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 7320/2014**, si è espressa in senso affermativo, precisando che il provvedimento di sospensione del pagamento ivi previsto "

".

La **C.M. n. 33/E/2016, par. 3**, ha pure ricordato che, con riferimento alla disciplina dei rimborsi Iva, il legislatore tributario ha disciplinato alcuni **strumenti di tutela cautelare**, quali la sospensione di cui all'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 o quella prevista dall'art. 38- , co. 8, del D.P.R. n. 633/1972 nei casi di **fattispecie penalmente rilevanti**. Conseguentemente, il fermo amministrativo, quale istituto di carattere generale nell'ambito della contabilità pubblica, **può trovare applicazione esclusivamente in via residuale**, e con i limiti sopra delineati, in tutte quelle ipotesi nelle quali non siano utilizzabili gli specifici strumenti di tutela del credito erariale disciplinati dalla normativa tributaria.