



Direzione Centrale Normativa

Roma, 27 ottobre 2015

Oggetto: Disciplina dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 – quesiti vari

Con la circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014 sono stati forniti i primi chiarimenti in merito alla nuova disciplina dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come sostituito dall'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175.

Con la presente circolare si forniscono ulteriori chiarimenti su alcune questioni interpretative sollevate successivamente all'emanazione della citata circolare.

- 1) Termini per la presentazione della dichiarazione integrativa a seconda che venga variata la modalità di utilizzo del credito o apposto il solo visto di conformità/sottoscrizione alternativa.**

Si chiede di confermare o meno i diversi termini di presentazione indicati nei recenti documenti di prassi nelle ipotesi di:

- a) *dichiarazione integrativa per apporre il visto di conformità, senza modificare le modalità di utilizzo del credito - integrativa anche oltre il termine dei 90 giorni senza indicazione del termine finale;*
- b) *dichiarazione integrativa per revocare in tutto o in parte l'importo chiesto a rimborso e aumentare l'importo chiesto in compensazione o in detrazione (variazione del quadro VX) - integrativa entro il termine di cui all'art. 2, comma 8-bis, del DPR n. 322 del 1998;*
- c) *dichiarazione integrativa per aumentare l'importo chiesto a rimborso e ridurre l'importo chiesto in compensazione o in detrazione (variazione del quadro VX) - integrativa entro il termine più ristretto di 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.*

Risposta

Come chiarito con circolare n. 32/E del 31 dicembre 2014, la nuova formulazione dell'art. 38-bis del DPR n. 633 del 1972 elimina l'obbligo generalizzato di prestare la garanzia per ottenere l'esecuzione del rimborso IVA. A decorrere dal 13 dicembre 2014 viene, infatti, riconosciuta al contribuente la possibilità di ottenere i rimborsi di importo superiore a 15.000 euro presentando, in alternativa alla garanzia, ai sensi del comma 6, una dichiarazione annuale o un'istanza trimestrale munita di visto di conformità, o sottoscrizione alternativa, e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali stabiliti dalla norma.

Tanto premesso, in tutte e tre le ipotesi prospettate nel quesito – a) apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione con la quale viene chiesto il rimborso, b) revoca in tutto o in parte dell'importo originariamente chiesto a rimborso, c) incremento dell'importo chiesto a rimborso e proporzionale riduzione dell'importo chiesto in compensazione o detrazione - è possibile presentare la dichiarazione integrativa entro i termini previsti dall'art. 2, comma

8 bis del dPR n. 322 del 1998, ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.

In particolare, si osserva quanto segue.

a) Nel caso in cui la mancata apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa sia stata frutto di errore o di omissione, al fine di applicare la nuova disciplina dell'art. 38-*bis* del dPR n. 633 del 1972, è possibile correggere l'errore o l'omissione mediante presentazione di una dichiarazione integrativa.

Tuttavia, per i rimborsi chiesti prima dell'entrata in vigore delle modifiche apportate all'art. 38-*bis* ma non ancora eseguiti a quella data, laddove sia ormai decorso il termine fissato dal citato art. 2, comma 8-*bis*, per la rettifica della dichiarazione, la conformità della dichiarazione originaria potrà essere attestata anche mediante presentazione di un'autonoma attestazione, rilasciata ai sensi dell'art. 35 del D.lgs. n. 241 del 1997, da un professionista abilitato. Con tale procedura è possibile regolarizzare anche la mancata apposizione del visto di conformità alla dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2013, i cui termini di rettifica sono scaduti al 30 settembre 2015;

b) e c) La possibilità di variare la scelta di utilizzo del credito Iva originariamente effettuata dal contribuente, è stata, invece, affrontata in alcuni documenti di prassi che si sono succeduti nel tempo.

Con circolare n. 17/E del 2011 è stato chiarito che, in caso di mancata prestazione della garanzia, il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso presentando, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, una dichiarazione integrativa, al fine di indicare il medesimo credito (o parte di esso) come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione (variazione del Quadro VX).

Successivamente, con circolare n. 25/E del 2012, è stato preso in considerazione il disallineamento tra la disciplina delle imposte sul reddito e la disciplina Iva, verificatosi a seguito dell'introduzione nell'art. 2 del dPR n. 322 del 1998 del comma 8-*ter* (ad opera dell'art. 7, comma 2, lettera i), del D.L. n. 70

del 2011). Tale disposizione prevede, infatti, che le dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP possano essere integrate dai contribuenti per modificare la originaria richiesta di rimborso *“esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte, mediante dichiarazione da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine”*.

Con il sopracitato documento di prassi è stato, dunque, chiarito che, in analogia a quanto disposto per le imposte sul reddito e per l'IRAP, può essere revocata in tutto o in parte la richiesta di rimborso IVA al fine di utilizzare il credito in compensazione, mediante presentazione di una dichiarazione integrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo (art. 2, comma 8-bis, del DPR n. 322 del 1998) (quesito b))

Tale indirizzo interpretativo, che, ai fini Iva, riconduce la rettifica in argomento nell'ambito della dichiarazione integrativa da presentarsi entro i termini ordinari previsti dal comma 8-bis, trova conferma nella recente ordinanza n. 15180 del 2 luglio 2014 della Corte di Cassazione, secondo cui il carattere innovativo dell'art. 7, comma 2, lettera i), del D.L. n. 70 del 2011, *“consente... di affermare che prima dell'introduzione di tale meccanismo non fosse possibile modificare l'oggetto della domanda di rimborso, se non nei limiti di cui allo stesso DPR n. 322 del 1998, articolo 2, commi 8 e 8-bis, che disciplina espressamente le modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi della l. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 136”*.

In coerenza con tale argomentazione, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 gennaio 2011¹, nel dare attuazione all'art. 38-bis, al paragrafo 1.3 ha disposto, con riferimento ai rimborsi in conto fiscale, che *“La rettifica della somma richiesta a rimborso in conto fiscale avviene mediante*

¹ Il provvedimento disciplina le modalità e termini di esecuzione dei rimborsi Iva che dal 2011 sono chiesti direttamente in dichiarazione, senza più necessità di presentare la domanda mediante un modello separato (ex mod. VR)

presentazione di una dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto o di una dichiarazione unificata integrativa.”.

Tale principio, che riconduce nell'ambito della dichiarazione integrativa la possibilità di modificare la scelta relativa alle modalità di restituzione del credito Iva, è applicabile, per le ragioni sopra esposte, anche al caso in cui la rettifica si riferisca ad un rimborso chiesto mediante procedura ordinaria.

Da ultimo, si rileva che la Corte di Cassazione, nel sottolineare la rilevanza, in materia di esecuzione dei rimborsi Iva, degli atti regolamentari dell'amministrazione finanziaria, ha osservato che *“la facoltà di revoca della scelta di utilizzo del credito operata dal contribuente non risulta espressamente disciplinata ex lege (art. 30 e 38-bis del DPR n. 633 del 1972), trattandosi di aspetto attinente alle modalità esecutive delle forme di impiego del credito d'imposta che le norme di legge demandano alla disciplina regolamentare od amministrativa”* è , pertanto, necessario verificare *“ se – eventualmente - detta facoltà riceva riconoscimento e regolamentazione nelle fonti normative secondarie o nelle c.d. “norme interne”- adottate con atti amministrativi di natura organizzativa - volte a conformare le attività procedimentali degli uffici finanziari.”* (cfr. sentenza n. 24916 del 2013).

A tale categoria di atti, rilevanti ai fini delle modalità della richiesta di restituzione del credito, appartiene il citato provvedimento del 28 gennaio 2011, sopra citato, che dà attuazione all'art. 38-bis, stabilendo le ulteriori modalità ed i termini per l'esecuzione dei rimborsi Iva (art. 38-bis, comma 1, ultimo periodo del testo in vigore fino al 13 dicembre 2014).

Ne consegue che, laddove il contribuente voglia modificare l'originaria domanda di restituzione, deve presentare una dichiarazione integrativa, ai sensi del citato articolo 2, comma 8-bis, del DPR n. 322 del 1998, sia che voglia ridurre l'ammontare del credito chiesto a rimborso, come chiarito con la citata circolare n. 25 del 2012 (quesito *b*)), sia che voglia chiedere un rimborso maggiore di quello indicato in dichiarazione (quesito *c*)).

Con riferimento alla richiesta di un maggior rimborso si devono, pertanto, intendere superate le indicazioni fornite con la circolare n. 32/E del 2014 e con circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015, nelle quali era stato affermato che, laddove il contribuente avesse voluto chiedere a rimborso un ammontare più alto rispetto a quello originariamente richiesto, avrebbe dovuto presentare una dichiarazione integrativa, eventualmente munita di visto, entro i 90 giorni dalla scadenza della presentazione della dichiarazione.

2) Dichiarazione sostitutiva: come procedere nel caso di omissione della compilazione.

Si chiede di chiarire se, in presenza dei requisiti necessari, ai fini dell'esonero dalla polizza, possa essere sufficiente una dichiarazione sostitutiva, presentata con modalità cartacea ai sensi del dPR n. 445 del 2000, così come era previsto in passato per i contribuenti "virtuosi".

Risposta

L'articolo 38-bis del dPR n. 633 del 1972, come recentemente modificato dal decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, prevede al comma 3 che *"alla dichiarazione o istanza è allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, a norma dell'articolo 47 del dPR 28 dicembre 2000, n. 445"*.

Pertanto - fermo restando quanto già chiarito con la circolare n. 32/E del 2014 paragrafo 2.5.2. con riferimento alle istanze di rimborso pregresse - a differenza di quanto avveniva ai fini della presentazione dell'attestazione di "virtuosità" ai sensi della previgente normativa, non si ritiene possibile la presentazione di detta dichiarazione sostitutiva in un momento successivo alla dichiarazione/istanza.

La dichiarazione sostitutiva potrà essere prodotta successivamente, secondo le modalità previste dai modelli dichiarativi, solo qualora venga presentata una dichiarazione correttiva/integrativa.

3) Dichiarazione sostitutiva - Cessioni di azioni o quote infragruppo - art. 38-bis, comma 3, lett. b) del dPR n. 633 del 1972.

Si chiede di conoscere se rilevano, tra gli eventi che fanno venir meno i requisiti di solvibilità ed affidabilità, le cessioni di azioni o quote di ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale, intervenute tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo.

Risposta

Tra i requisiti necessari ai fini dell'erogazione dei rimborsi IVA senza la prestazione della garanzia, il comma 3 dell'articolo 38-bis del dPR n. 633 del 1972 richiede che non risultino cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale.

A tale riguardo è irrilevante la circostanza che il soggetto ceda le azioni o quote nell'ambito dello stesso gruppo, in quanto il requisito della solidità patrimoniale previsto dalla norma verrebbe comunque meno in capo al soggetto richiedente.

Pertanto, la presenza di cessioni che superino l'anzidetta percentuale anche nell'ambito dello stesso gruppo implica l'assenza del requisito richiesto dall'articolo 38-bis, comma 3, lettera b), con la conseguenza che il contribuente sarà tenuto alla prestazione della garanzia ai fini dell'erogazione del rimborso.

4) Avvisi di accertamento relativi all'imposta di registro e all'imposta sostitutiva.

4.1. *Al fine di verificare se, ai sensi dell'art. 38-bis comma 4, lett. b) del dPR n. 633 del 1972, l'esecuzione del rimborso è subordinata alla presentazione*

della garanzia, si chiede come vada calcolata la differenza tra imposta dichiarata e imposta accertata nel caso in cui, come per l'imposta di registro, non vi sia una dichiarazione.

Risposta

L'art. 38-bis, comma 4, lettera b), prevede che sono eseguiti previa prestazione della garanzia “ *i rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro quando richiedi...*

b) da soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:

1) al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;

2) al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;

3) all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro”.

Nel caso in cui le imposte siano dovute non in base alla dichiarazione bensì ad un atto, come accade per l'imposta di registro, per determinare la differenza tra l'imposta dichiarata e l'imposta accertata è necessario fare riferimento ai dati riportati nell'atto stesso, calcolando la differenza tra l'imposta complessiva che risulta dovuta in base all'atto, considerata pari a zero in ipotesi di omessa registrazione, e la maggiore imposta accertata.

4.2. *Al fine di verificare se, ai sensi dell'art. 38-bis comma 4, lett. b) del DPR n. 633 del 1972, l'esecuzione del rimborso è subordinata alla presentazione*

della garanzia, si chiede come calcolare, la differenza tra imposta dichiarata e imposta accertata nel caso in cui l'avviso di accertamento abbia ad oggetto il recupero dell'imposta sostitutiva ovvero dell'imposta relativa al reddito soggetto a tassazione separata.

Risposta

In caso di accertamento avente ad oggetto il recupero dell'imposta sostitutiva, ovvero dell'imposta soggetta a tassazione separata, la verifica dei presupposti che rendono necessaria la prestazione della garanzia ai fini dell'esecuzione del rimborso, deve essere effettuata con riferimento all'imposta oggetto di recupero, tenuto conto dell'autonoma determinazione delle basi imponibili su cui sono calcolate le diverse imposte.

Tuttavia, qualora la rettifica comporti l'attrazione a tassazione ordinaria del reddito originariamente sottoposto ad imposta sostitutiva o a tassazione separata, la verifica deve essere effettuata con riferimento all'imposta complessivamente dovuta, calcolata sulla base imponibile oggetto di rettifica e, pertanto, il raffronto deve tener conto di quanto già dichiarato dal contribuente anche titolo di imposta sostitutiva o di tassazione separata.

5) Accertamenti definiti mediante accertamento con adesione o conciliazione giudiziale.

5.1. *Si chiede di chiarire quale siano i criteri di calcolo per la determinazione della soglia prevista dall'art. 38-bis, comma 4, lett. b), nel caso in cui gli importi accertati siano definiti mediante accertamento con adesione o conciliazione giudiziale.*

Risposta

Con la circolare n. 32 del 2014 è stato chiarito che *“nel computo degli atti da considerare al fine del calcolo degli importi accertati si deve tener conto di tutti quelli notificati nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, prescindendo dall’esito degli stessi, con eccezione degli atti annullati in autotutela o oggetto di sentenze favorevoli al contribuente passate in giudicato”*. Al medesimo fine, occorre tenere conto anche degli importi definiti attraverso gli strumenti deflattivi del contenzioso, che rideterminando la misura dei tributi dovuti, rendono definitiva la pretesa erariale.

Ne consegue che ai fini della verifica di cui trattasi, laddove la pretesa erariale risulti 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 deve essere effettuato con riferimento agli importi rideterminati e non a quelli originariamente accertati.

5.2. *Si chiede di chiarire la rilevanza o meno, ai fini dell’applicazione dell’art. 38-bis, comma 4, lett. b) dei seguenti atti:*

- *atti di adesione che non presuppongono la notifica di un avviso di accertamento.*
- *inviti, di cui all’art. 5, comma 1 bis del D.lgs. n. 218 del 1997, notificati ma non ancora “accettati” dal contribuente, nel caso in cui l’Ufficio si scosta dalle risultanze del PVC, e, rideterminando la pretesa, dà la possibilità al contribuente di accettare l’invito versando, almeno 15 giorni prima della data fissata per il contraddittorio, le somme dovute con le sanzioni ridotte a 1/6;*
- *adesione al PVC ai sensi all’art. 5-bis dello stesso decreto legislativo, in base alla quale sono ancora dovute delle somme a seguito del pagamento rateale.*

Risposta

L'art. 1, comma 637, lett. c), n. 1.2) della legge 23 dicembre 2014, n. 190 ha abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2015, l'art. 5 comma 1-bis e l'art. 5-bis del D.lgs. n. 218 del 1997. Tali norme, tuttavia, ai sensi del successivo comma 638 *“continuano ad applicarsi agli inviti al contraddittorio in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette, notificati entro il 31 dicembre 2015, e le disposizioni di cui all'articolo 5-bis dello stesso decreto legislativo n. 218 del 1997 continuano ad applicarsi ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto consegnati entro la stessa data.”*

Le suddette disposizioni prevedono, rispettivamente, che il contribuente possa aderire ai contenuti dell'invito al contraddittorio inviato dall'ufficio competente, ovvero ai contenuti del processo verbale di constatazione, laddove i rilievi mossi non siano suscettibili di ulteriori approfondimenti. Ambedue le possibilità di aderire alla pretesa erariale non presuppongono la preventiva notifica di un avviso di accertamento.

Tanto premesso, la scrivente è dell'avviso che nel caso in cui il contribuente aderisca alla proposta dell'ufficio, ovvero ai rilievi mossi nel processo verbale di constatazione, prima della notifica di un avviso di accertamento, il perfezionamento dell'adesione sia equiparabile alla notifica dell'avviso di accertamento, in quanto atto idoneo a quantificare e definire nel suo esatto ammontare la pretesa erariale.

6) Calcolo degli interessi ai fini dell'ammontare da garantire nel modello di cauzioni in titoli di Stato per garantire il rimborso dell'IVA.

Ai fini del calcolo dell'ammontare da garantire per l'esecuzione dei rimborsi IVA nell'ambito del modello di cauzioni in titoli di Stato, si chiede di

chiarire come debbano essere conteggiati gli interessi per il ritardo nell'esecuzione di rimborsi richiesti in procedura semplificata

Risposta

In considerazione dell'accelerazione in atto nel processo di erogazione dei rimborsi, e coerentemente con la *ratio* delle disposizioni in materia di rimborsi IVA contenute nel decreto legislativo n. 175 del 2014, dirette a contrarre le tempistiche e a ridurre i costi per l'esecuzione dei rimborsi, si è ritenuto opportuno modificare l'indirizzo espresso nella circolare n. 32/E del 2014 in merito al computo degli interessi da considerare ai fini del calcolo dell'ammontare garantito.

Nel modello approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 giugno 2015, infatti, gli interessi relativi al ritardo nell'esecuzione dei rimborsi in procedura semplificata non rilevano ai fini dell'ammontare da garantire.

Nel citato Provvedimento di approvazione del modello è stato precisato, pertanto, che “deve ritenersi aggiornato il paragrafo 2.4 della circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014 relativamente alla determinazione dell'importo da garantire alla luce delle novità contenute nell'articolo 14 del decreto legislativo n. 175 del 2014”.

7) Modello TR presentato per anni d'imposta antecedenti il 2015.

Le richieste di rimborso trimestrale presentate per anni d'imposta antecedenti il 2015 non sono provviste del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa in quanto il relativo modello, conformemente alla normativa allora vigente, ancora non lo prevedeva.

Sul punto si chiede di chiarire se la successiva dichiarazione annuale, recante il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa e la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali e contributivi, possa consentire l'erogazione di tali rimborsi senza la presentazione della garanzia.

Risposta

La presentazione della dichiarazione annuale relativa ad anni d'imposta fino al 2014, contenente l'indicazione dei rimborsi trimestrali già presentati, munita di visto di conformità o di sottoscrizione alternativa, assolve alle condizioni di esonero dalla produzione della garanzia previste dal nuovo articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e consente, pertanto, l'erogazione del rimborso IVA trimestrale senza la presentazione della garanzia.

Oltre al visto di conformità o alla sottoscrizione alternativa, l'articolo 38-bis prevede che alle dichiarazioni o istanze venga allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante i requisiti patrimoniali e contributivi.

Per i rimborsi trimestrali presentati per gli anni di imposta antecedenti il 2014, in presenza dei requisiti e delle condizioni previste per la presentazione della dichiarazione sostitutiva, e sempre che non sussistano le condizioni soggettive di rischio indicate nel comma 4 del nuovo articolo 38-bis, la suddetta dichiarazione sostitutiva deve essere presentata all'Ufficio o all'Agente della riscossione competente, allegando la fotocopia del documento d'identità del soggetto legittimato a sottoscriverla (circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014, paragrafo 2.5.2).

In particolare, ad integrazione di quanto già chiarito con la citata circolare, si precisa che, esclusivamente con riferimento al periodo transitorio, i requisiti e le condizioni previste per la presentazione della dichiarazione sostitutiva, nonché

l'assenza delle condizioni soggettive di rischio, andranno valutate con riferimento alla situazione attuale del contribuente alla data di presentazione della dichiarazione integrativa munita del visto di conformità.

Qualora la presentazione di una dichiarazione integrativa non sia necessaria, perché la dichiarazione originaria è già stata presentata con il visto di conformità, le predette condizioni andranno verificate alla data di presentazione della sola dichiarazione sostitutiva di atto notorio. La medesima data rileverà anche quando la presentazione della dichiarazione integrativa non sia più consentita per scadenza del termine fissato dall'art. 2, comma 8-*bis*, del dPR 22 luglio 1998, n. 322; in questo caso la conformità della dichiarazione originaria potrà essere attestata mediante presentazione di un'autonoma attestazione, rilasciata ai sensi dell'art. 35 del D.lgs. n. 241 del 1997 da un professionista abilitato (cfr risposta quesito 1).

I rimborsi trimestrali richiesti per l'anno d'imposta 2014, invece, potranno essere erogati senza presentazione della garanzia laddove il modello di dichiarazione annuale contenga il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa, nonché la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

Gli interessi, eventualmente sospesi per la mancata consegna della garanzia, riprendono a decorrere dalla data di presentazione della dichiarazione annuale completa di visto di conformità o di sottoscrizione alternativa e di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, o dalla data di presentazione della dichiarazione sostitutiva in caso di istanze trimestrali relative ad anni d'imposta antecedenti il 2014.

8) Possibilità di inviare un nuovo modello TR dopo la scadenza del termine di presentazione per modificare i dati presenti nel quadro TD.

Si chiede se il contribuente possa presentare un successivo modello TR, dopo la scadenza prevista, per correggere il quadro TD del precedente modello inviato tempestivamente, per motivi diversi rispetto alle ipotesi indicate dalla risoluzione n. 99/E dell'11 novembre 2014.

Risposta

Come chiarito dalla risoluzione n. 99/E del 2014, il contribuente può variare la modalità di utilizzo del credito infrannuale presentando un nuovo modello TR anche oltre i termini di scadenza previsti dall'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, purché prima dell'invio della dichiarazione annuale IVA relativa allo stesso periodo d'imposta.

La modifica del modello TR tempestivamente presentato non può essere esercitata nel caso in cui l'Ufficio abbia già validato la disposizione di pagamento (modifica di utilizzo del credito da rimborso a compensazione) o nel caso in cui il credito sia stato già utilizzato in compensazione (modifica di utilizzo del credito da compensazione a rimborso).

Con la stessa modalità e con gli stessi limiti temporali previsti dalla citata risoluzione, si ritiene che possano essere corrette o integrate anche le indicazioni rese con riguardo al presupposto per ottenere il rimborso, nonché alla richiesta di esonero dalla presentazione della garanzia o alla sussistenza dei requisiti per accedere all'erogazione prioritaria, non eseguite o eseguite non correttamente all'interno del quadro TD del modello TR tempestivamente presentato.

Nel caso di richiesta di esonero dall'obbligo di prestare garanzia, il nuovo modello TR dovrà recare il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa e la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante i requisiti patrimoniali e contributivi.

Sul punto si precisa che, la presentazione di un modello TR recante il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa e la dichiarazione sostitutiva di atto

di notorietà, ma privo del campo 3 del rigo TD8 denominato “Esonero garanzia” compilato con il codice “1”, non preclude l’erogazione del rimborso senza presentazione della garanzia, in assenza delle condizioni di rischio di cui al comma 4 dell’articolo 38-*bis* del D.P.R n. 633 del 1972. In tal caso, pertanto, non è necessario presentare un nuovo modello TR.

Con riferimento alla possibilità concessa ai contribuenti di poter modificare anche oltre i termini un modello TR presentato tempestivamente, si pone la questione della modalità di calcolo degli interessi.

In base alla normativa vigente di riferimento (articolo 1 del DM 23 luglio 1975, come sostituito dal DM 15 febbraio 1979, e articolo 1, comma 16, del decreto legge 30 dicembre 1991, n. 417), gli interessi per i rimborsi infrannuali, richiesti con il modello TR entro la fine del mese successivo al trimestre, decorrono dal giorno 20 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento.

Considerato che con la risoluzione n. 99/E del 2014 e con la presente circolare è stata concessa la possibilità di presentare un nuovo modello TR anche oltre i termini previsti, al fine di ricostituire il margine temporale che il legislatore ha riconosciuto agli uffici per l’esecuzione dei rimborsi tempestivamente presentati, gli interessi decorrono dal giorno 20 del mese successivo alla data di presentazione della nuova istanza.

9) Dichiarazione sostitutiva con riferimento al presupposto di cui all’art. 30, lett. e) del DPR n. 633 del 1972 (rappresentante fiscale).

Considerato che per i rimborsi superiori a 15.000 euro la nuova disciplina estende l’esonero della garanzia a tutte le richieste di rimborso comprese quelle presentate dai rappresentanti fiscali, e che il presupposto per l’applicazione dell’esonero è che, oltre al visto di conformità/sottoscrizione alternativa, il contribuente presenti la dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà, si chiede di chiarire chi possa rilasciare tale ultima dichiarazione nel caso in cui il presupposto del rimborso sia la rappresentanza fiscale.

Risposta

L'articolo 38-*bis*, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, dispone che l'esecuzione dei rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro è subordinata alla presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso, munita del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa di cui all'articolo 10, comma 7, primo e secondo periodo, del D.L. n. 78 del 2009. Alla dichiarazione o all'istanza deve essere allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, disciplinata dall'articolo 47 del DPR n. 445 del 2000, n. 445, che attesti la consistenza patrimoniale del richiedente.

Sotto il profilo soggettivo, la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui al citato articolo 47, è disciplinata dall'art. 3 del medesimo Decreto, ai sensi del quale *"1. Le disposizioni del presente testo Unico si applicano ai cittadini italiani e dell'Unione europea, alle persone giuridiche, alle società di persone, alle pubbliche amministrazioni e agli enti, alle associazioni e ai comitati aventi sede legale in Italia o in uno dei Paesi dell'Unione europea.*

2. I cittadini di Stati non appartenenti all'Unione regolarmente soggiornanti in Italia, possono utilizzare le dichiarazioni sostitutive di cui agli articoli 46 e 47 limitatamente agli stati, alle qualità personali e ai fatti certificabili o attestabili da parte di soggetti pubblici italiani.

3. Al di fuori dei casi previsti al comma 2, i cittadini di Stati non appartenenti all'Unione autorizzati a soggiornare nel territorio dello Stato possono utilizzare le dichiarazioni sostitutive di cui agli articoli 46 e 47 nei casi in cui la produzione delle stesse avvenga in applicazione di convenzioni internazionali fra l'Italia ed il Paese di provenienza del dichiarante.

4. Al di fuori dei casi di cui ai commi 2 e 3 gli stati, le qualità personali e i fatti, sono documentati mediante certificati o attestazioni rilasciati dalla competente autorità dello Stato estero, corredati di traduzione in lingua italiana autenticata dall'autorità consolare italiana che ne attesta la

conformità all'originale, dopo aver ammonito l'interessato sulle conseguenze penali della produzione di atti o documenti non veritieri."

Ne consegue che, in caso di richiesta di rimborso presentata dal rappresentante fiscale, la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, relativa alla consistenza patrimoniale del soggetto titolare del credito chiesto a rimborso, deve essere presentata:

- a) dal rappresentante fiscale secondo le regole ordinarie nel caso in cui il soggetto titolare del credito sia residente nell'Unione europea, ovvero nel caso in cui sia residente in uno Stato non appartenente all'Unione europea, quando la produzione della dichiarazione sostitutiva avvenga in applicazione di convenzioni internazionali tra l'Italia e il paese di provenienza;
- b) in tutti gli altri casi la solidità patrimoniale del soggetto titolare del credito ai fini del rispetto delle condizioni prescritte dall'art. 38-bis, comma 3, lettere a), b) e c) del DPR n. 633 del 1972, può essere attestata mediante la procedura prevista dal comma 4 del citato articolo 3 del DPR n. 445 del 2000. Si ritiene, infatti, che l'esonero dalla garanzia, ammesso dal comma 5 del richiamato articolo 38-bis, non pregiudichi le ragioni erariali quando le condizioni che consentono il rimborso siano attestate attraverso un iter amministrativo formalmente diverso ma sostanzialmente analogo a quello previsto dal comma 3 dell'art. 38-bis. Ciò in quanto il procedimento previsto dell'art. 3, comma 4, del DPR n. 445 del 2000 garantisce comunque la certezza pubblica, consentendo all'Amministrazione finanziaria forme di controllo analoghe a quelle esercitabili sulle dichiarazioni rese in Italia da contribuenti residenti.

Resta inteso che la verifica dell'assenza delle condizioni soggettive di rischio indicate nel comma 4 del nuovo articolo 38-bis sarà operata dall'ufficio in relazione all'attività svolta in Italia.

10) Garanzia per compensazioni IVA di gruppo.

Si chiede di chiarire se la nuova disciplina sulle garanzie, prevista dal novello articolo 38-bis del dPR n. 633 del 1972, si applichi anche con riferimento alle garanzie prestate nell'ambito della procedura di liquidazione IVA di gruppo e se, in tale ambito, si applichi la franchigia del dieci per cento dei versamenti eseguiti nei due anni precedenti nel conto fiscale.

Risposta

Le disposizioni contenute nel novellato articolo 38-bis del dPR n. 633 del 1972, in materia di garanzie, trovano applicazione anche nell'ambito della liquidazione dell'IVA di gruppo, in forza del rinvio al citato articolo contenuto nell'articolo 6, comma 3, del decreto del Ministero delle finanze 13 dicembre 1979, n. 11065. Il suddetto articolo 6, infatti, nel disporre lo specifico obbligo di prestazione di garanzia per le eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, prevede, altresì, che a tal fine si applicano le disposizioni dell'articolo 38-bis.

Pertanto, tutti gli adempimenti previsti dall'articolo 38-bis per l'ottenimento dei rimborsi IVA, compresa la prestazione delle garanzie se dovuta, si applicano anche alle compensazioni nell'ambito dell'IVA di gruppo, nelle medesime forme.

Inoltre, ai fini della determinazione dell'importo oggetto della garanzia o della assunzione diretta dell'obbligazione, di cui all'articolo 38-bis, si applica la franchigia di cui all'articolo 21 del decreto del Ministero delle Finanze 28 dicembre 1993, n. 567, anche alle eccedenze di credito compensate nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, nei medesimi limiti previsti per i rimborsi in procedura semplificata, ovvero fino all'importo massimo annuale di cui

all'articolo 34, comma 1, della legge n. 388 del 2000, attualmente determinato in 700.000,00 euro.

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 in commento, se spettante. L'ammontare non garantito (comprensivo anche degli eventuali crediti compensati in conto fiscale), non può comunque eccedere l'importo massimo annuale di 700.000,00 euro. Ai fini del calcolo della franchigia, il conto fiscale cui fa riferimento l'articolo 21 del D.M. n. 567/1993 è quello della società titolare del credito compensato nella liquidazione IVA di gruppo.

Qualora le società aderenti all'IVA di gruppo abbiano applicato la franchigia per un importo superiore al limite di cui all'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, l'ufficio procede all'emanazione dell'atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, per la parte eccedente non garantita (oltre i 516.456,90 euro fino al 2013 e oltre i 700.000,00 euro dal 2014) salvo che il contribuente provveda a prestare o integrare la garanzia, nelle forme previste (fideiussione, assunzione di obbligazione della capogruppo, ecc.).

In considerazione del richiamo esplicito all'articolo 21 del D.M. del 28 dicembre 1993, n. 567, contenuto nello schema di “*Assunzione di obbligazione di pagamento*” di cui alla circolare 22 giugno 1998, n. 164, senza il limite previsto per i rimborsi in procedura semplificata, si rende applicabile l'articolo 10, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), secondo cui è esclusa l'irrogazione di sanzioni e la richiesta di interessi al contribuente, qualora “*si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria*”.

Laddove, infine, a seguito dei chiarimenti resi con questa circolare, le garanzie di cui all'articolo 38-bis, comma 6, risultino obbligatorie (ad esempio nell'ipotesi di cessione di azioni o quote di ammontare superiore al 50 per cento

del capitale sociale, intervenute tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo), l'ufficio le richiederà in sede di liquidazione del rimborso ovvero, nel caso di compensazione, procederà all'emanazione dell'atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, salvo che il contribuente provveda a prestare la garanzia, nelle forme previste (fideiussione, assunzione di obbligazione della capogruppo, ecc.). Anche in tale evenienza, considerata l'incertezza della norma, si rende applicabile il citato articolo 10, secondo cui è esclusa l'irrogazione di sanzioni e la richiesta di interessi al contribuente.

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA