

ESECUZIONE DEI RIMBORSI IVA: CHIARIMENTI DELLA C.M. 33/E/2016

- 1. Rimborso Iva e società di comodo**
- 2. Società di comodo – Profili sanzionatori**
- 3. Prestazione della garanzia – Soggetti in liquidazione**
- 4. Prestazione della garanzia – Contribuenti «rischiosi»**
- 5. Gruppi di imprese e omessa prestazione della garanzia**
- 6. Sospensione del rimborso**

Studio Associato Trombetta Teruggia

L'Agenzia delle Entrate ha analizzato i principali aspetti della disciplina dell'esecuzione dei rimborsi Iva (art. 38-bis, D.P.R. 26.10.1972, n. 633) interessati dalle novità introdotte in materia di istanze di interpello, contenzioso tributario e sanzioni. In particolare, il caso della **richiesta di rimborso presentata dalla società di comodo**, nonché l'obbligo di prestazione della garanzia per i soggetti in liquidazione e quelli raggiunti da un avviso di accertamento o rettifica nel biennio precedente. L'Amministrazione Finanziaria ha, inoltre, affrontato la fattispecie della sospensione del rimborso, con peculiare riguardo alle **comunicazioni di irregolarità**, ai pagamenti rateizzati in base agli istituti definitivi e agli avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione, ed ai versamenti dilazionati a seguito di cartelle di pagamento.

1. Rimborso Iva e società di comodo

La **C.M. 22.7.2016, n. 33/E** ha approfondito alcune specifiche criticità riguardanti l'esecuzione dei rimborsi Iva di cui all'art. 38-bis, D.P.R. 633/1972, in particolare il caso della presentazione dell'istanza da parte di una società di comodo, la disciplina della prestazione della garanzia e della sospensione del rimborso, per effetto delle recenti modifiche normative in tema di interpello, contenzioso tributario e sanzioni.

Sotto il primo profilo, riguardante il **presupposto soggettivo del rimborso**, l'art. 30, co. 4, L. 23.12.1994, n. 724 stabilisce che le società di comodo – non operative ai sensi del precedente co. 1, oppure in perdita sistematica (art. 2, co. 36-decies e 36-undecies, DL 13.8.2011, n. 138, conv. con modif. con L. 14.9.2011, n. 148) – **non possono chiedere a rimborso il credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva**, né possono compensarlo ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 9.7.1997, n. 241 e neppure cederlo a norma dell'art. 5, co. 4-ter, del DL 14.3.1988, n. 70, conv. con modif. con L. 13.5.1988, n. 154.

Tale disciplina delle società di comodo può, tuttavia, essere disapplicata in virtù di quanto disposto dal successivo co. 4-bis dell'art. 30, L. 724/1994 – così come modificato dall'art. 7, co. 12, lett. a), D.Lgs. 24.9.2015, n. 156 – secondo cui, *«in presenza di **oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo**»*, la società interessata **può interpellare l'Amministrazione Finanziaria**, ai sensi dell'art. 11, co. 1, lett. b), L. 27.7.2000, n. 212 (c.d. *interpello probatorio*). 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-bis, L. 724/1994** di cui deve essere fornita indicazione in sede di predisposizione della dichiarazione dei redditi.

A questo proposito, la **C.M. 1.4.2016, n. 9/E**, par. 1, ha precisato che la società di comodo intenzionata a richiedere il rimborso Iva può presentare – al fine di attestare il ricorrere di tali “oggettive situazioni” – una **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**, ai sensi degli artt. 47 e 76, D.P.R. 28.12.2000, n. 445, mediante compilazione dell'apposito campo del quadro VX della dichiarazione Iva.

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

Studio Associato Trombetta Teruggia

quella delle società in perdita sistematica (C.M. 11.6.2012, n. 23/E, e C.M. 14.6.2010, n. 32/E). 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, L. 724/1994, ovvero interessi soltanto parte del triennio rilevante per la determinazione dei ricavi presunti (C.M. 4.5.2007, n. 25/E), 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. 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 verifichino 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, L. 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 nell'ambito dell'attività istruttoria. Diversamente, l'operatività e l'assenza di perdita sistematica sono riscontrate nella dichiarazione dei redditi.

Nell'eventualità in cui dalla predetta dichiarazione emerga che la società ha attestato di trovarsi nelle «oggettive situazioni» autovalutate, l'Agenzia delle Entrate procede all'esecuzione del rimborso, restando impregiudicate le ordinarie attività di accertamento.

L'operatività «ex lege» 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.

2. Società di comodo – 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 «oggettive situazioni» autovalutate, laddove sia successivamente **accertata dall'Agenzia delle Entrate l'assenza delle condizioni** di cui all'art. 30, co. 4-bis, L. 724/1994 – e, quindi, la non spettanza del rimborso del credito Iva – il

Studio Associato Trombetta Teruggia

contribuente è sanzionabile, a norma dell'art. 5, co. 4, D.Lgs. 471/1997, **dal 90% al 180% della differenza di credito utilizzato o rimborsato.**

La C.M. 33/E/2016, par. 1.1, ha chiarito che, qualora il credito Iva non sia richiesto a rimborso, ma **compensato** ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 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, D.Lgs. 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-quater, co. 1, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74 – 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, L. 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, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471.

3. Prestazione della garanzia – Soggetti in liquidazione

L'art. 38-bis, co. 4, lett. d), D.P.R. 633/1972 stabilisce che sono tenuti alla presentazione della garanzia i contribuenti che richiedono il rimborso dell'Iva **«risultante all'atto della cessazione dell'attività»**. La C.M. 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-bis, co. 3, D.P.R. 633/1972.**

L'Agenzia delle Entrate ritiene, infatti, che, dato il riferimento testuale al credito risultante dall'atto di **«cessazione dell'attività»**, non si possa estendere *tout court* l'obbligo di garanzia ai crediti maturati e chiesti a rimborso – in presenza dei requisiti di cui all'art. 30, D.P.R. 633/1972 – durante la fase liquidatoria.

4. Prestazione della garanzia – Contribuenti «rischiosi»

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**.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Ad esempio, per una richiesta di rimborso presentata il 15.9.2016, non verrà considerato, ai fini di tale fattispecie, qualsiasi atto di accertamento o rettifica notificato prima del 15.9.2014, rilevando esclusivamente quelli notificati da tale data sino al 14.9.2016.

La **C.M. 33/E/2016, par. 4**, ha ricordato – coerentemente con l’orientamento della C.M. 3.8.2010, n. 41/E – 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, 21.4.2010, n. 2226; Tribunale Amministrativo Regionale della Toscana, 13.7.2010, 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**, ed 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.

Non sembra invece applicabile, ai fini dell’esonero della prestazione della garanzia per l’erogazione dei rimborsi Iva, 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, D.P.R. 633/1972, stante il rinvio alla disciplina dell’art. 38-bis, D.P.R. 633/1972, contenuto nell’art. 6, D.M. 13.12.1979.

5. Gruppi di imprese e omessa prestazione della garanzia

La **C.M. 27.10.2015, n. 35/E** ha chiarito che la **franchigia di cui all’art. 21, D.M. 28.12.1993, n. 567** – 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, D.P.R. 633/1972), per determinare l’importo oggetto della garanzia o dell’assunzione diretta dell’obbligazione di cui all’art. 38-bis, D.P.R. 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. 33/E/2016, par. 6**).

Conseguentemente, in caso di omessa prestazione della garanzia, la **sanzione per omesso versamento** (art. 13, co. 6, D.Lgs. 471/1997) deve essere determinata con riferimento all’ammontare dell’**eccedenza rispetto alla quale il soggetto passivo è tenuto a prestare la garanzia**: il recupero avrà ad oggetto l’imposta indebitamente compensata al netto della franchigia.

6. Sospensione del rimborso

L’art. 16, co. 1, lett. h), D.Lgs. 24.9.2015, n. 158 ha modificato l’**art. 23, co. 1, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472**, ampliando il campo di applicabilità della sospensione e della compensazione dei rimborsi,

Studio Associato Trombetta Teruggia

nel senso di stabilire che «*Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. La sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo*». Il successivo co. 2, rimasto invariato, dispone, inoltre, che «*In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito*». Sul punto, la C.M. 33/E/2016, par. 2, ha precisato che la predetta novità normativa, introdotta dal D.Lgs. 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, D.Lgs. 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. 12.6.2001, n. 86/E).

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:

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

Comunicazioni di irregolarità

La C.M. 33/E/2016, par. 2.1, ha chiarito che, sebbene le comunicazioni di cui agli **artt. 36-bis, co. 3, D.P.R. 29.9.1973, n. 600, e 54-bis, co. 3, D.P.R. 633/1972** 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 esplicare 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**, 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 ed 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-bis, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972 valgono, ai fini della sospensione dei rimborsi Iva, **anche per le comunicazioni trasmesse a norma dell'art. 36-ter, D.P.R. 600/1973**, a seguito del controllo formale sulle dichiarazioni.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Pagamenti rateizzati in base ad istituti definitivi

La C.M. 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**. In tale sede, l'Agenzia delle Entrate ha altresì 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-ter, co. 6, D.P.R. 29.9.1973, n. 602 – dell'eventuale frazione non pagata, con l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13, D.Lgs. 471/1997, commisurata all'importo non pagato, o versato in ritardo, e dei relativi interessi (art. 15-ter, co. 5, D.P.R. 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, L. 28.12.2015, n. 208, **limitata agli importi versati a titolo di imposte dirette** e circoscritta agli istituti di cui al D.Lgs. 19.6.1997, n. 218, quali l'adesione all'accertamento, il processo verbale di constatazione consegnato entro il 31.12.2015, l'invito a comparire notificato non oltre il 31.12.2015 e l'acquiescenza (C.M. 22.4.2016, n. 13/E).

Pagamenti rateizzati a seguito di cartelle

L'art. 19, co. 3, D.P.R. 602/1973, come modificato dal D.Lgs. 24.9.2015, n. 159, 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 24.2.2012 relativamente alla compensazione di cui all'art. 28-ter, D.P.R. 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-ter, D.P.R. 602/1973 (C.M. 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.