Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Risposta n. 217/2023

OGGETTO: IVA – Rinuncia alla richiesta di rimborso ai fini dell'esonero dalla presentazione della garanzia – Articolo 38–bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo [ALFA] o istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante è una società identificata ai fini IVA in Italia ai sensi dell'articolo 35-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) dall'agosto 2018, la quale, con riferimento al 2020:

- ha presentato il [...] dello stesso anno «*il Modello IVA TR relativo al terzo trimestre (All.1), senza apposizione del visto di conformità, con il quale è stato chiesto a rimborso un'eccedenza di IVA detraibile pari ad euro* [...]»;

- «*dopo aver soddisfatto tutte le richieste di documenti e informazioni effettuate da parte del Centro operativo di Pescara, ha ottenuto conferma circa il completamento della procedura di rimborso e, in data* [...] *2022, ha ricevuto la relativa richiesta di presentazione della garanzia bancaria (All. 2), necessaria per procedere alla liquidazione del rimborso*.».

Premesso che «*obiettivo della Società Istante è quello di poter beneficiare dell'esonero dalla presentazione della garanzia prevista dall'art. 38-bis, quarto comma, del d.P.R. n. 633/72, ricorrendo le condizioni previste dal precedente terzo comma (e la cui sussistenza non è oggetto della presente istanza di interpello), in relazione all'eccedenza detraibile maturata nel corso del terzo trimestre 2020, in relazione al quale il relativo modello IVA TR è stato presentato senza apposizione del visto di conformità e senza barrare le condizioni previste per l'esonero*», la stessa chiede di «*valutare e eventualmente confermare le soluzioni esposte nel prosieguo, di cui la seconda è da intendersi in subordine rispetto alla prima proposta.*».

In particolare, l'istante vorrebbe:

a) «*procedere, dapprima, alla presentazione di una comunicazione di rinuncia al rimborso dell'IVA richiesto mediante procedura trimestrale in relazione al terzo trimestre dell'anno 2020.*».

Riacquisita la disponibilità dell'eccedenza detraibile, l'istante «*procederebbe alla presentazione di una dichiarazione integrativa Modello IVA 2021, con apposizione del visto di conformità* [...]*, effettuando le opportune correzioni nel quadro VL affinché l'importo della suddetta eccedenza detraibile non risulti più chiesto a rimborso all'interno del rigo VL 20. In tale maniera, il credito IVA finale derivante dalla*

dichiarazione annuale integrativa, di cui al rigo VL39, risulterebbe incrementato rispetto alla versione originariamente presentata. Tale maggiore eccedenza detraibile sarebbe poi richiesta a rimborso si sensi del combinato disposto degli articoli 8, comma 6-quater, del d.P.R. n. 322/1998 e 30, terzo comma, lettera e) d.P.R. n. 633/1972, beneficiando dell'esonero dalla presentazione della garanzia al ricorrere delle condizioni di cui al citato articolo 38-bis, terzo comma, unitamente all'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione IVA, modello 2021, integrativa.»;

b) in subordine, fermo «*l'invio di una comunicazione formale con cui manifesterebbe l'intenzione di rinunciare al rimborso del credito IVA maturato nel terzo trimestre 2020*», riacquisita anche in questo caso la disponibilità dell'eccedenza detraibile del periodo, la stessa verrebbe «*inclusa nel quadro VL della dichiarazione IVA annuale relativa all'anno 2022 (nel presupposto che la risposta alla presente istanza di interpello pervenga entro il 30 aprile 2023) e richiesta a rimborso (unitamente alla eventuale eccedenza detraibile che dovesse risultare dall'anno 2022), apponendo il visto di conformità in detta dichiarazione e barrando le condizioni previste per l'esonero dalla presentazione della garanzia, laddove verificate*.».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, alla luce del quadro normativo e di prassi in essere, a fronte della rinuncia al rimborso del credito trimestrale non ancora liquidato dall'Ufficio competente, l'istante «*ritiene, ai sensi dell'art. 8, comma 6-bis e ss., d.P.R. n. 322/1998, di poter presentare una dichiarazione IVA, modello IVA 2021, integrativa con apposizione del visto di conformità, confermando la sussistenza dei requisiti di cui al citato articolo 38-*

bis, terzo coma, entro i termini stabiliti dall'articolo 57 del d.P.R. n. 633/1972 (ossia entro il 31 dicembre 2026).

In tale dichiarazione integrativa, rispetto al modello ordinario, ritualmente presentato nei termini, la maggiore eccedenza detraibile deriverebbe dalla rimozione dell'importo del credito trimestrale, di cui avrebbe rinunciato il diritto al rimborso mediante procedura trimestrale, dal rigo VL20. Tale circostanza implicherebbe un incremento dell'ammontare dell'IVA a credito da riportare nel successivo rigo VL39. L'importo complessivo, comprensivo anche della maggiore eccedenza detraibile, verrebbe poi incluso in VX4, ai fini della richiesta di rimborso.

L'ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate dovrebbe conseguentemente avviare una nuova istruttoria sulla parte di credito aggiuntiva, derivante dalla presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 8, comma 6-bis, d.P.R. n. 322/1998, rispetto alla quota parte già rimborsata.

A tal riguardo, la Società Istante ritiene che la circostanza per cui la dichiarazione IVA annuale originaria, ritualmente presentata nei termini, contenesse già una richiesta di rimborso, il cui credito è stato già liquidato dall'Ufficio, non sia ostativa rispetto alla soluzione proposta.».

In ogni caso, seppure in via alternativa e subordinata alla soluzione precedente, l'istante ritiene che la maggiore eccedenza detraibile derivante dalla rinuncia al rimborso di cui sopra, «*potrebbe essere inclusa nel quadro VL della dichiarazione annuale relativa all'anno 2022 (nel presupposto che la risposta alla presente istanza di interpello pervenga entro il 30 aprile 2023) e richiesta a rimborso (unitamente alla eventuale eccedenza detraibile che dovesse risultare dall'anno 2022), apponendo il visto di*

conformità in detta dichiarazione e barrando le condizioni previste per l'esonero dalla presentazione della garanzia, laddove verificate. A tal proposito, l'importo di detto credito potrebbe essere incluso nel rigo relativo al "Credito richiesto al rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio", correntemente previsto al rigo VL26.».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Senza entrare nel merito della spettanza o meno del credito chiesto a rimborso nel 2020 tramite presentazione del relativo modello IVA TR, nonché dell'obbligo di rilasciare apposita garanzia per lo stesso, sia a fronte della richiesta iniziale, sia di altra contenuta in una successiva dichiarazione annuale - questioni che non costituiscono oggetto di istanza - va osservato come le problematiche ora poste all'attenzione della scrivente siano invero già state sostanzialmente affrontate in precedenti documenti di prassi, in parte richiamati anche dall'istante (cfr., *ex multis*, le risoluzioni n. 99/E dell'11 novembre 2014 e n. 82/E del 14 novembre 2018, nonché la circolare n. 35/E del 27 ottobre 2015).

Da tali precedenti e dai chiarimenti resi in argomento rispondendo a specifici dubbi formulati dai contribuenti - risposte pubblicate nell'apposita sezione del sito istituzionale della scrivente (si vedano, ad esempio, le nn. 231 e 292 pubblicate rispettivamente il 30 luglio ed il 31 agosto 2020, nonché la n. 289 del 23 aprile 2021 o la n. 328 pubblicata il 9 giugno 2022) - possono essere tratti alcuni principi. Tra di essi, per quanto qui di interesse, meritano evidenza:

- la revocabilità della manifestazione di volontà sottesa alla richiesta di rimborso, con rinuncia alla stessa;

- la modificabilità della richiesta formulata, nei limiti emendativi delle dichiarazioni annuali e con esclusione di eventuali duplicazioni, da rimborso a riporto/ utilizzo dell'eccedenza detraibile in compensazione;

- nei medesimi limiti, la possibilità di apporre il visto di conformità, prima omesso, di cui all'articolo 10, comma 7, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102: «*non si ravvisano ostacoli di tipo normativo o procedurale a consentire l'integrazione/rettifica del modello IVA TR entro il 30 aprile di ogni anno - o comunque, entro il diverso termine di scadenza di invio della dichiarazione IVA annuale - al fine di integrare/ modificare elementi (quali, ad esempio, la richiesta di esonero dalla produzione della garanzia fideiussoria, l'apposizione del visto di conformità, l'attestazione dei requisiti contributivi e patrimoniali) che non incidono sulla destinazione e/o ammontare del credito infrannuale, ovviamente sempre che l'eccedenza IVA non sia già stata rimborsata ovvero compensata.*» [cfr. la risoluzione n. 82/E del 2018, ma si veda, anche di recente, con specifico riferimento al limite temporale di emendabilità, la citata risposta n. 328 pubblicata il 9 giugno 2022: «*La nuova disciplina della dichiarazione integrativa ai fini IVA, distinta ed autonoma, ma modellata e tendenzialmente coincidente con quella propria delle imposte sui redditi e dell'IRAP (anch'essa modificata dal medesimo articolo 5 del decreto-legge n. 193 del 2016), equipara i termini entro i quali è possibile presentare la dichiarazione integrativa, a prescindere dalla circostanza che gli errori*

e le omissioni da emendare siano a favore dell'Amministrazione finanziaria o del contribuente.

Con la risposta ad interpello n. 231 pubblicata il 30 luglio 2020 nell'apposita sezione del sito della scrivente (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli) - nota all'istante e a cui si rinvia per ogni approfondimento - sono stati forniti ulteriori chiarimenti in merito alla possibilità di rettificare l'originaria richiesta di rimborso del credito IVA, optando invece per la compensazione. A tal proposito, il documento di prassi richiamato consente di "modificare la scelta dell'utilizzo del credito IVA (da rimborso a detrazione/compensazione) [...]: - sempreché il rimborso non sia stato ancora eseguito; - presentando una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica n.633 del 1972; - indicando il credito risultante dalla dichiarazione integrativa nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa stessa (cfr., a tal riguardo, le istruzioni alla compilazione dei quadri VN e VL del modello IVA)".»].

Alla luce di quanto sopra, la soluzione ipotizzata dall'istante in via principale [cfr. quanto indicato *sub a)* nel riportare il quesito pervenuto] va negata, considerato che, di fatto, il rimborso è già in fase di esecuzione.

Può invece essere condivisa la soluzione proposta in via alternativa e subordinata alla precedente [cfr. quanto indicato *sub b)* nel riportare il quesito pervenuto], che risulta conforme alle istruzioni per la compilazione della dichiarazione IVA, nonché ai principi che regolano l'ordinamento, primo fra tutti quello volto alla salvaguardia di un credito qualora esistente.

L'istante, dunque, previo invio di una comunicazione formale di rinuncia al rimborso ed ottenuto il diniego dell'Ufficio, a seguito dello stesso potrà inserire il credito nella dichiarazione IVA 2023 (periodo d'imposta 2022), al rigo VL26 "Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione **a seguito di diniego** dell'ufficio" (enfasi aggiunta, ndr.), dove, appunto, va indicato «*il credito chiesto a rimborso in anni precedenti per il quale l'Ufficio competente abbia formalmente negato il diritto al rimborso ma abbia autorizzato il contribuente ad utilizzare il credito stesso per l'anno 2022 in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale* [...]».

Resta ovviamente inteso, tra l'altro, che rimangono impregiudicati i poteri di accertamento dell'Ufficio sull'esistenza del credito stesso, nonché i limiti ed i requisiti previsti dall'ordinamento per la presentazione delle dichiarazioni annuali che contengono crediti utilizzati in compensazione o chiesti a rimborso.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)