

Roma, 14 gennaio 2011

OGGETTO: *Interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Esenzione dalla presentazione della garanzia per i contribuenti "virtuosi", di cui all'articolo 38-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, settimo comma. Termini per la presentazione della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 38-bis del d.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA Spa (di seguito, istante) è una Compagnia di navigazione che svolge attività di trasporti marittimi internazionali di merci, per cui è un soggetto che si trova "strutturalmente a credito" ai fini IVA.

Con riferimento alla normativa che disciplina i rimborsi IVA, l'istante richiama l'articolo 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, precisando che risulta soddisfare tutti i requisiti di "affidabilità e solvibilità" previsti dal settimo comma, in presenza dei quali "(...) I rimborsi di cui all'articolo 30, terzo comma, lettere a), b) e d), sono eseguiti, senza prestazione delle garanzie previste (...)".

Tra le altre condizioni, il settimo comma del cit. articolo, alla lettera c), prevede la presentazione di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, a norma dell'articolo 4 della legge 4 gennaio 1968, n. 15.

L'istante ha presentato, nei termini previsti, al competente Concessionario per la riscossione, il modello VR per la richiesta del rimborso del credito IVA, relativo agli anni d'imposta 2007 e 2008, non avvalendosi, pur nei limiti di euro 516.456,90, della procedura semplificata.

Successivamente, nel corso dell'attività istruttoria per l'erogazione del rimborso, l'istante ha prodotto la prescritta dichiarazione sostitutiva, per beneficiare dell'esonero dalle garanzie, direttamente alla Direzione Regionale (essendo un contribuente di "*grandi dimensioni*").

Il competente ufficio della Direzione Regionale, in sede di lavorazione della richiesta di rimborso relativa all'anno 2007, ha eccepito, per le vie brevi, che la dichiarazione sostitutiva in questione avrebbe dovuto essere prodotta al Concessionario per la riscossione, contestualmente alla presentazione del modello VR.

Conseguentemente, la stessa Direzione Regionale ha negato all'istante la possibilità di beneficiare dell'esonero dalla presentazione della garanzia prevista dal cit. articolo 38-*bis*.

Tanto premesso, l'istante chiede di conoscere l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria circa la corretta applicazione dell'articolo 38-*bis*, settimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, chiede se la produzione della dichiarazione sostitutiva, di cui al settimo comma, lettera c), del cit. articolo 38-*bis*, in un momento successivo rispetto a quello di presentazione del modello VR configuri violazione del dettato normativo e, pertanto, comporti la perdita del beneficio dell'esonero di cui godono i contribuenti "*virtuosi*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante sostiene, sulla base di una logica e sistematica interpretazione della norma in esame e dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria con la circolare n. 54/E del 1999, che non risulta fissato alcun "*termine perentorio*" per la presentazione della dichiarazione sostitutiva, né alcuna "*decadenza*".

Quindi, nel caso in cui la predetta dichiarazione non sia stata prodotta al Concessionario per la riscossione contestualmente alla presentazione del modello VR, il contribuente ha la facoltà di provvedervi anche in un momento successivo, consegnandola direttamente all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente.

Pertanto, il termine ultimo, per la presentazione della dichiarazione sostitutiva, si potrebbe ravvisare in sede di produzione della ulteriore documentazione richiesta dall'Ufficio, nel corso dell'attività istruttoria per l'erogazione del rimborso, ed in particolare al momento della richiesta delle garanzie fideiussorie.

Pertanto, ad avviso dell'istante, non è pregiudicato il suo diritto al riconoscimento dello *status* di soggetto "virtuoso", per la presentazione della dichiarazione, di cui all'articolo 38-bis, settimo comma, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972, in un momento successivo rispetto a quello di presentazione del modello VR, né lo è il conseguente beneficio dell'esonero dall'obbligo di prestazione della garanzia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'interpello, così come formulato dall'istante, deve considerarsi inammissibile, mancando il requisito previsto dall'articolo 1, comma 2, del decreto del Ministro delle Finanze del 26 aprile 2001, n. 209, ossia il carattere preventivo dell'istanza rispetto al comportamento fiscalmente rilevante adottato. Nella fattispecie prospettata, infatti, l'istante ha già prodotto l'istanza di rimborso del credito IVA ed è iniziata l'attività istruttoria da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Ciò nondimeno, tenuto conto che i nuovi chiarimenti circa le conseguenze degli interpelli inammissibili sono contenuti nella recente circolare n. 32/E del 14 giugno 2010, successiva alla presentazione dell'istanza, si reputa opportuno esaminare nel merito la questione prospettata, rappresentando qui di seguito un parere che non è produttivo degli effetti tipici dell'interpello di cui all'articolo

11, commi 2 e 3, della Legge del 27 luglio 2000, n. 212, ma rientra nell'attività di consulenza giuridica secondo le modalità illustrate con la circolare del 18 maggio 2000, n. 99.

Con riferimento ai rimborsi IVA di cui all'articolo 30 del d.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, si osserva che, in genere, gli stessi sono eseguiti in conto fiscale, di cui all'articolo 78, commi da 27 a 38, della Legge del 30 dicembre 1991, n. 413 ed agli articoli da 18 a 20 e 25 del Regolamento attuativo emanato con Decreto del 28 dicembre 1993, n. 567.

I suddetti rimborsi sono eseguiti:

- con procedura semplificata, dal Concessionario della riscossione, entro sessanta giorni dalla richiesta, per importi fino a euro 516.456,90;
- con procedura ordinaria, dall'ufficio competente, entro tre mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione, per gli importi che eccedono il limite di cui sopra, ovvero nel caso di procedure concorsuali.

Nel caso di rimborso richiesto con procedura semplificata, nei quaranta giorni successivi alla presentazione della richiesta (modello VR) al Concessionario della riscossione, si apre una prima fase istruttoria, in cui l'Amministrazione Finanziaria effettua una serie di controlli, volti a verificare la regolarità formale dell'istanza e la validità della garanzia prestata, a seguito dei quali può essere emesso provvedimento di sospensione o di diniego.

Infatti, nell'ambito di tale procedura è il Concessionario che, ai sensi dell'articolo 20, comma 2, del decreto del 28 dicembre 1993 n. 567, *“(...) entro i dieci giorni successivi, chiede al contribuente, se dovuta, la prestazione di una delle garanzie di cui al successivo art. 22, ove questa non sia stata già prestata all'atto di presentazione della richiesta di rimborso”*.

A tal riguardo si ricorda che i successivi commi 3 e 4 dell'articolo 20 prevedono che *“Ove la garanzia non venga prestata entro i quaranta giorni successivi dalla data di presentazione della richiesta di rimborso, la richiesta stessa non ha corso. (...)”*.

Nel caso di rimborso richiesto con procedura ordinaria, l'Amministrazione Finanziaria, entro tre mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione, effettua i controlli sulla regolarità formale dell'istanza prodotta. In questa fase l'Ufficio può richiedere al contribuente eventuale ulteriore documentazione, anche per verificare l'esistenza del credito e la spettanza del rimborso, ovvero l'esistenza di motivi di rigetto o di sospensione dell'istanza.

Nell'ambito di tale procedura, l'Amministrazione Finanziaria, solo nella successiva fase di liquidazione, una volta accertata la spettanza del rimborso, richiede al contribuente la garanzia ai sensi dell'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 e provvede alla liquidazione dell'importo spettante mediante disposizione di pagamento oppure mediante ordinativo di pagamento se il richiedente non ha un conto fiscale aperto.

In entrambi i casi, resta salvo il potere dell'Amministrazione Finanziaria di verificare, anche successivamente, la sussistenza dei requisiti che legittimano la richiesta del rimborso.

Conclusi i controlli segue la fase della liquidazione. In particolare, decorso il quarantesimo giorno dalla presentazione della richiesta, entro i successivi venti giorni - nel caso di procedura semplificata - ovvero entro venti giorni dalla ricezione della disposizione di pagamento emessa dall'Ufficio - nel caso di procedura ordinaria - il Concessionario esegue il rimborso, sempre che sia stata prestata garanzia.

Tanto premesso, l'articolo 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, al settimo comma, esonera le imprese c.d. "*virtuose*" dalla prestazione delle citate garanzie, per la richiesta dei rimborsi IVA di cui all'articolo 30, terzo comma, lettere a), b) e d), del medesimo decreto, "*(...) quando concorrono le seguenti condizioni:*

a) omissis;

b) omissis;

c) è presentata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà a norma dell'articolo 4 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, attestante che:

- 1) *il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze dell'ultimo bilancio approvato, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili iscritti nell'attivo patrimoniale non si è ridotta, rispetto alle risultanze dell'ultimo bilancio approvato, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nel suddetto bilancio;*
- 2) *non risultano 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;*
- 3) *sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi”.*

In particolare, con riferimento alla dichiarazione sostitutiva di cui alla citata lettera c), con la circolare 54/E del 4 marzo 1999, è stato chiarito che *“Il contribuente che ritiene di rientrare nelle condizioni previste dalla norma illustrata, deve allegare al modello VR da presentare al concessionario per richiedere il rimborso, l'autocertificazione di cui al precedente paragrafo 1, lett. c), (...), in cui attesti di trovarsi, alla data di presentazione dell'istanza, nelle condizioni ivi dichiarate”.*

Nel caso prospettato dall'istante, invece, la dichiarazione sostitutiva non è stata prodotta contestualmente alla presentazione del modello VR, ma successivamente, durante la fase istruttoria.

In relazione alla questione rappresentata, la scrivente è dell'avviso che, nel caso di rimborsi richiesti con procedura semplificata, per la presentazione della dichiarazione sostitutiva in argomento, possa applicarsi il termine di quaranta giorni decorrenti dalla presentazione dell'istanza di rimborso (modello VR), idoneo a consentire all'ufficio competente di espletare i dovuti controlli diretti a verificare quanto dichiarato dal contribuente.

In tal senso, laddove il contribuente presenti la dichiarazione sostitutiva tempestivamente, a seguito di formale richiesta, da parte del Concessionario, della garanzia (ovvero, in sostituzione di questa, dell'autocertificazione), la stessa potrà considerarsi prodotta nei termini.

Tuttavia, nel caso in cui il documento in commento sia presentato successivamente al modello VR, ma comunque prima che siano decorsi i quaranta giorni, i tempi della fase istruttoria saranno ampliati, al fine di consentire all'Ufficio competente di effettuare gli opportuni controlli.

In particolare, i tempi della fase istruttoria saranno differiti di un periodo di tempo pari a quello compreso tra la richiesta originaria di rimborso (modello VR) presentata dal contribuente ed il momento di effettiva presentazione della dichiarazione sostitutiva.

D'altro canto, a seguito della presentazione della dichiarazione sostitutiva, l'Amministrazione finanziaria dovrà verificare non solo quanto autocertificato, ai sensi del settimo comma, lettera c), del più volte citato articolo 38-*bis*, ma altresì gli altri presupposti di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma.

Soltanto dopo la conclusione della fase istruttoria, differita nei termini sopra descritti, seguirà la fase di liquidazione, di competenza del Concessionario della riscossione.

Diversamente, nel caso in cui la dichiarazione sostitutiva sia prodotta una volta decorsi i quaranta giorni successivi alla data di presentazione dell'istanza (modello VR), la stessa non potrà essere considerata tempestiva e, pertanto, il richiedente non potrà beneficiare dell'esonero dall'obbligo di prestazione della garanzia.

Nell'ipotesi di procedura ordinaria, laddove il contribuente non presenti la dichiarazione sostitutiva contestualmente all'istanza, questi potrà presentarla anche successivamente, al più tardi congiuntamente alla documentazione richiesta dall'Amministrazione finanziaria per attestare l'esistenza del credito e la spettanza del rimborso.

Diversamente, il contribuente non potrà presentare la dichiarazione sostitutiva in luogo della garanzia richiesta dall'ufficio, poiché, nell'ambito di tale procedura, la presentazione della garanzia attiene alla fase di liquidazione.

In conclusione, alla luce della documentazione integrativa prodotta in data 20 settembre 2010 e considerato che il contribuente si è avvalso della procedura ordinaria, si segnala che la dichiarazione sostitutiva presentata per l'anno d'imposta 2007 è da considerarsi tardiva, poiché prodotta a seguito della richiesta della garanzia; al contrario, la dichiarazione sostitutiva presentata per l'anno d'imposta 2008 è da considerarsi tempestiva, poiché prodotta contestualmente alla documentazione attestante l'esistenza del credito.

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

IL DIRETTORE CENTRALE