

IVA

La funzione del visto nelle richieste di rimborso dei crediti Iva

di Luca Caramaschi

A seguito delle modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 175/14 (il cosiddetto **decreto semplificazioni**), che ha sostanzialmente riscritto le disposizioni contenute nell'art. 38-bis del DPR 633/72, le attività finalizzate al rilascio del **visto di conformità** del credito emergente dalla dichiarazione annuale Iva giocano un ruolo importante – oltre che per consentire le compensazioni orizzontali - anche nelle procedure di **rimborso dei crediti** medesimi. In particolare il comma 3 del citato art. 38-bis prevede che i rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro, richiesti da soggetti che non rientrano nelle ipotesi di rischio di cui al successivo comma 4 del medesimo articolo (i cosiddetti contribuenti "non virtuosi"), sono eseguiti senza presentazione di garanzia, purché siano congiuntamente rispettati i seguenti **adempimenti**:

- presentazione della **dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale**, da cui emerge il credito che supera la **soglia di 15.000 euro**, recante il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa dell'organo di controllo qualora presente;
- **dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà** (art. 47 DPR 445/00) che attesti la sussistenza di talune ben individuate condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente.

Il comma 6 dell'art. 38-bis fa comunque salva in questi casi la **possibilità** di rilasciare la garanzia (ad esempio nei casi in cui il visto di conformità non possa essere attribuito o il contribuente non ritenga di farlo apporre).

Con riferimento agli **adempimenti** previsti per il rilascio del visto di conformità, il legislatore ha reso coerente la disciplina dei rimborsi Iva con quanto già previsto in materia di **crediti compensabili**. Relativamente alle compensazioni Iva, infatti, l'articolo 10 del decreto-legge 78/2009 ha introdotto l'obbligo del visto di conformità o della **sottoscrizione** alternativa da parte dei soggetti che esercitano il **controllo contabile** sulle compensazioni Iva di importo superiore a 15.000 euro. L'apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa sulla dichiarazione è **unica** e ha effetto, quindi, sia per le compensazioni che per i rimborsi, fermo restando che per i rimborsi è richiesta anche la **dichiarazione sostitutiva** in merito alla sussistenza dei tre requisiti di solidità patrimoniale, continuità aziendale e regolarità contributiva.

Dalla ricostruzione sistematica delle norme in precedenza citate discende, inoltre, che l'apposizione del visto o la sottoscrizione alternativa è in ogni caso **correlata all'utilizzo** e non all'ammontare complessivo del credito stesso. Pertanto, la soglia di 15.000 euro deve essere calcolata **separatamente**:

- per le compensazioni;
- e per i rimborsi.

Ad esempio, si consideri il caso di un contribuente al quale dalla dichiarazione annuale IVA 2016 relativa al 2015 emerge un **credito pari ad euro 45.000** che decide di utilizzare nel seguente modo:

- euro 12.000 utilizzati in **compensazione orizzontale**;
- euro 10.000 a **rimborso**;
- euro 23.000 **riportati** nelle liquidazioni periodiche (compensazione verticale o IVA da IVA).

In tale caso **non è necessario apporre alcun visto di conformità** sebbene la somma dei due crediti interessati (quello in compensazione orizzontale e quello a rimborso) sia superiore alla soglia dei 15.000 euro.

Diversamente da quanto previsto per la compensazione orizzontale (disciplina nella quale il visto di conformità ha significato solo in relazione agli utilizzi del credito emergente dalla dichiarazione annuale), in tema di rimborsi il comma 3 dell'art. 38-bis del DPR 633/72 fa espresso riferimento anche all'**istanza** e, quindi, anche le richieste di **rimborso infra annuale** (eseguite mediante presentazione telematica del **modello Iva TR**) devono recare il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa nonché la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà al fine dell'erogazione del rimborso **senza obbligo di prestazione della garanzia**.

In tema di rimborsi, con riguardo alla precisa individuazione della **soglia dei 15.000 euro**, occorre tenere bene in considerazione quanto precisato dalla circolare n. 32/E/14. Tale documento di prassi, mutuando le considerazioni espresse nella precedente circolare n. 165/E/00, dopo aver affermato che il limite deve intendersi riferito **all'intero periodo d'imposta**, ribadisce con un esempio la necessità di considerare **tutte richieste di rimborso sia infrannuali che annuali**.

Nel caso quindi il contribuente si trovi nella seguente situazione

- istanza rimborso da **modello TR 1° trimestre**: 8.000 euro,
- istanza rimborso da **modello TR 2° trimestre**: 8.000 euro,

l'obbligo del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, nonché della dichiarazione sostitutiva di atto notorio, **sorge in relazione a tale ultima richiesta** posto che con essa risulta superata la soglia dei 15.000 euro (per evitare l'apposizione del visto in questa situazione si dovrebbero destinare 1.000 euro in compensazione orizzontale, in modo che l'importo richiesto a rimborso fino a quel momento resti dentro la soglia dei 15.000 euro).

Nella descritta situazione, inoltre, **qualunque sia l'ammontare** del successivo **credito** derivante dalla dichiarazione annuale Iva che viene **chiesto a rimborso** (anche 1.000 euro), in relazione

allo stesso dovrà essere apposto il **visto di conformità** (lo sottoscrizione alternativa) e **relative attestazioni** al fine di evitare il rilascio della garanzia. Ciò è dovuto al fatto che per il periodo d'imposta la soglia dei 15.000 è stata in precedenza **definitivamente superata**.

Ora, un passaggio sulla possibilità per il contribuente di modificare la scelta effettuata nella dichiarazione in relazione alla richiesta del credito IVA a rimborso.

Sul punto, l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 32/E/14 (poi confermata nella successiva circolare 6/E/15) aveva in un primo tempo affermato che:

- - il contribuente può modificare la scelta effettuata in dichiarazione relativa al credito chiesto a rimborso presentando una **dichiarazione integrativa entro i 90 giorni successivi** alla scadenza del termine;
- - laddove la modifica della scelta renda **necessaria l'apposizione del visto di conformità** – come nell'ipotesi in cui la richiesta di rimborso, originariamente al di sotto dell'importo di 15.000 euro, superi il predetto limite - nella **dichiarazione integrativa** deve essere apposto il visto di conformità ovvero la sottoscrizione alternativa (così circolare n.1/E/2010), salvo le ipotesi di "**rischio**" di cui al comma 4, per le quali è obbligatoria la prestazione della garanzia;
- - nei diversi casi in cui **non sia in alcun modo modificata** la scelta operata dal contribuente in relazione al rimborso, ma sia esclusivamente **corretta la mancata o non regolare** apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, il contribuente può correggere l'omissione o l'errore mediante presentazione di una **dichiarazione integrativa anche oltre il termine di 90 giorni**.

Rettificando parzialmente tali conclusioni la stessa Agenzia delle entrate con la successiva circolare 35/E/15, afferma invece che: "*laddove il contribuente voglia modificare l'originaria domanda di restituzione, deve presentare una dichiarazione integrativa, ai sensi del citato art.2 comma 8-bis DPR n. 322/98:*

- *sia che voglia ridurre l'ammontare del credito chiesto a rimborso* (come chiarito con la circolare n. 25/E/12);
- *sia che voglia chiedere un rimborso maggiore* di quello indicato in dichiarazione".

Vengono quindi **superate le indicazioni fornite con le circolari n. 32/E/14 e 6/E/15**, 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.

Lo potrà invece fare nel **più ampio termine** di presentazione della dichiarazione successiva come previsto dal richiamato comma 8-bis dell'art. 2 del DPR 322/98 che disciplina le cosiddette "integrative a favore".

