

Rettifica originaria richiesta di rimborso di un credito IVA: le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate

Scritto da Interdata Cuzzola | 13/06/2022

Come ricordato recentemente dall'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello n. 328/2002, pubblicata lo scorso 9 giugno, la possibilità di rettificare l'originaria richiesta di rimborso del credito IVA, optando invece per la compensazione, è stata già ammessa da alcuni documenti di prassi.

Originariamente, detta facoltà è stata riconosciuta - in assenza di una disciplina della dichiarazione integrativa ai fini IVA distinta ed autonoma da quella propria delle imposte sui redditi e dell'IRAP - mediante la presentazione della cd. dichiarazione integrativa "a favore" nei termini di cui all'art. 2, comma 8-bis, del DPR n. 322/1998, nella formulazione vigente fino al 23 ottobre 2016, ovvero "*non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo*" (cfr. in tal senso, le circolari 6 maggio 2011, n. 17/E; 19 giugno 2012, n. 25/E e 27 ottobre 2015, n. 35/E).

Successivamente, l'art. 5, comma 1, lett. b), n. 2), del DL n. 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225, ha aggiunto il comma 6-bis all'art. 8 del DPR n. 322/1998, attualmente in vigore, così introducendo una disciplina "ad hoc" della dichiarazione integrativa ai fini IVA. La norma in parola stabilisce che "*le dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione da presentare [...] non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*".

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 art. 5 del DL n. 193/2016), 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. 231/2020 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'art. 57 del DPR n. 633/1972;

- indicando il credito risultante dalla dichiarazione integrativa nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa stessa.

L'art- 57 del DPR n. 633/1972, nel disciplinare il *"Termine per gli accertamenti"* ai fini IVA, stabilisce:

- al comma 1, che *"Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione"*;
- al comma 3, che *"Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna"*.

Relativamente al *"differimento"* dei termini per l'accertamento ai fini IVA, disciplinato dal citato comma 3, con la circolare 24 dicembre 1997, n. 328, è stato chiarito che *"Tale misura assolve la funzione cautelativa di evitare le frodi o il mancato assolvimento dell'imposta a danno dell'Erario, da parte di quei contribuenti che, non ottemperando deliberatamente alla richiesta dell'Ufficio di presentazione di detta documentazione, mirano a far decorrere i termini di decadenza previsti dalle vigenti disposizioni, allo scopo di legittimare posizioni irregolari o debitorie nei confronti dell'Ufficio, che si troverebbe così nell'impossibilità di poter effettuare i necessari controlli"*.

Ciò premesso, nella citata risposta n. 328/2022, l'Agenzia ha chiarito che il rinvio ai *"termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"* ad opera del comma 6-bis dell'art. 8 del DPR n. 322/1998 - con riferimento alle tempistiche di presentazione della dichiarazione integrativa ai fini IVA - non possa che far riferimento ai termini *"ordinari"* disciplinati dal comma 1 dell'art. 57 per le motivazioni di seguito esposte.

Anzitutto - per finalità di coerenza ed organicità del sistema - vi è l'esigenza di garantire continuità con il passato, laddove, l'originario rinvio - ai fini della presentazione della dichiarazione integrativa *"a favore"*, anche per l'IVA oltre che per le imposte sui redditi e dell'IRAP - ai termini di cui all'art. 2, comma 8-bis, del DPR n. 322/1998, non contemplava alcuna forma di *"differimento"* ancorata alle tempistiche di presentazione della documentazione richiesta ai fini dell'erogazione dei rimborsi IVA.

L'allungamento dei tempi di presentazione della dichiarazione integrativa *"a favore"*, con l'introduzione altresì di una norma ad hoc ai fini IVA, non altera la natura dell'istituto, di natura premiale, finalizzato a consentire al contribuente di emendare gli errori compiuti all'atto della presentazione della dichiarazione originaria, prima di essere raggiunto dall'azione accertatrice dell'Ufficio impositore.

Orbene, il *"differimento"* contemplato dal comma 3 del richiamato art. 57, rappresenta uno *"strumento di controllo"*, volto ad evitare strumentalizzazioni che potrebbero ravvisarsi nell'ipotesi in cui, come detto, il contribuente pretestuosamente *"temporeggi"* nell'ottemperare alla richiesta dell'Ufficio di presentazione della documentazione necessaria ai fini dell'erogazione dei rimborsi IVA, con l'obiettivo di far decorrere i termini per l'accertamento.

Trattasi, dunque, di una misura posta a presidio dei poteri dell'Amministrazione Finanziaria, la cui applicazione discende dall'adozione di una condotta del contribuente scorretta o omissiva, da cui pertanto non può derivare un beneficio a suo favore, qual è l'allungamento dei termini di presentazione della dichiarazione integrativa.

Resta fermo che, in base all'art. 1 del DPR n. 443/1997, nell'ipotesi in cui il rimborso fosse denegato per difetto dei presupposti stabiliti dall'art. 30 del DPR n. 633/1972, con contestuale riconoscimento della spettanza del credito, ne sarebbe ammessa la detrazione, successivamente alla notificazione del provvedimento di diniego, in sede di liquidazione periodica ovvero nella dichiarazione annuale.