

Roma, 04 marzo 2011

OGGETTO: Rimborsi erogabili senza prestazione di garanzia – Art. 38-bis, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Da più parti sono stati chiesti chiarimenti in merito alle modalità di calcolo dell'ammontare dei rimborsi erogabili, senza prestazione di garanzia, ai sensi dell'articolo 38-bis, commi settimo ed ottavo, del d.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, introdotti dall'articolo 3, comma 1, lett. c), del D. Lgs. del 19 novembre 1998, n. 422.

In particolare, il settimo comma dell'articolo 38-bis prevede l'esonero dalla prestazione delle garanzie, previste dal medesimo articolo, per i contribuenti cosiddetti "virtuosi", ossia quei contribuenti che soddisfano determinate condizioni di solvibilità ed affidabilità, specificamente indicate dalla legge.

L'ammontare dei rimborsi erogabili senza prestazione di garanzia, come disposto dal successivo comma ottavo, non può comunque eccedere il 100 per cento della media dei versamenti affluiti nel conto fiscale nel corso del biennio precedente la richiesta e deve essere assunto al netto dei rimborsi corrisposti nello stesso periodo senza prestazione di garanzia (cfr. circolare n. 54/E del 4 marzo 1999, risoluzione n. 38/E del 29 marzo 2001).

Usufruiscono dell'esonero in commento anche i rimborsi "infrannuali", ossia quelli erogati in relazione a periodi inferiori all'anno, previsti dal secondo comma dell'articolo 38-bis, limitatamente alle ipotesi di cui alle lettere a) e b) del

terzo comma dell'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. circolare n. 54/E del 4 marzo 1999).

Tanto premesso, è stato chiesto di chiarire se nel calcolo del predetto limite dei rimborsi erogabili senza garanzia si debba tenere conto, oltre che di tutti i versamenti tributari affluiti nel conto fiscale, anche delle compensazioni effettuate dal contribuente nel biennio precedente, nonché dei versamenti dei contributi Inps eseguiti mediante pagamento diretto.

Al riguardo, è utile richiamare la risoluzione n. 38/E del 29 marzo 2001, con la quale è già stato precisato che nel calcolo del limite in argomento si deve tenere conto di tutti i versamenti tributari e contributivi affluiti nel conto fiscale nel biennio precedente, compresi i versamenti eseguiti mediante compensazione.

Ciò significa che, ai fini del calcolo che qui rileva, occorre tenere conto di tutti i versamenti eseguiti, sia di quelli effettuati mediante il materiale pagamento della somma dovuta, sia di quelli effettuati mediante lo strumento della compensazione.

In tale evenienza, va da sé che i crediti utilizzati in compensazione per l'esecuzione del versamento rilevano, ai fini del calcolo del limite in parola, come crediti rimborsati.

Ciò posto, resta da chiarire il riferimento contenuto nella citata risoluzione ai versamenti dei contributi INPS, che in verità non confluiscono direttamente nel conto fiscale, essendo quest'ultimo destinato ad accogliere i soli tributi erariali.

Al riguardo, è opportuno esaminare l'evoluzione della normativa concernente il conto fiscale e, in generale, di quella concernente la disciplina dei versamenti e delle compensazioni.

L'articolo 78, commi da 27 a 38, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, ha istituito il conto fiscale, tenuto presso il concessionario del servizio della riscossione competente per territorio.

Tale strumento, istituito essenzialmente per consentire il monitoraggio dello stato della riscossione dei tributi e dell'erogazione dei rimborsi eseguiti da

parte dei competenti concessionari, in qualità di gestori dei conti, nei confronti di tutti i contribuenti titolari di partita IVA, prevede l'accensione di un unico conto fiscale all'atto dell'attribuzione della partita IVA, ove sono registrati tutti i versamenti ed i rimborsi relativi alle imposte sui redditi, dovute anche in qualità di sostituto d'imposta, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto. In attuazione delle delega contenuta nel comma 38, del menzionato articolo 78, è stato emanato il Decreto interministeriale 28 dicembre 1993, n. 567 (*“Regolamento di attuazione dell'articolo 78, commi da 27 a 38 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, concernente l'istituzione del conto fiscale”*).

Lo stesso comma 38 aveva previsto la possibilità di estendere, sempre mediante l'intervento di regolamenti interministeriali, l'utilizzo del conto fiscale anche ad altri tributi, diversi dall'imposta sui redditi e dall'imposta sul valore aggiunto. Successivamente, l'articolo 3 del citato D.I., n. 567, ha disposto che *“(...) l'utilizzo del conto fiscale è esteso ai versamenti ed ai rimborsi relativi all'imposta di registro, all'imposta sulle successioni e donazioni, alle imposte ipotecarie e catastali, all'imposta sulle assicurazioni e all'imposta di bollo dovuta in modo virtuale, a decorrere dalla data dei decreti ministeriali che verranno emanati per ogni singolo tributo ai sensi dell'art. 2, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43”*.

Sebbene la suddetta estensione non abbia avuto seguito, non essendo stati emanati i regolamenti attuativi, la materia dei versamenti e, in particolare, dei versamenti unitari e della compensazione, trova comunque una sua più puntuale regolamentazione nell'articolo 17, del D. Lgs. del 9 luglio 1997, n. 241, ai sensi del quale *“I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni (...)”*.

In altre parole, da una lettura sistematica delle citate disposizioni normative deriva che lo strumento del conto fiscale, pur in mancanza dei provvedimenti attuativi previsti originariamente dalla legge 413 del 1991, ha comunque trovato integrazione e completamento nella disciplina del versamento unitario mediante il modello F24 il quale, ai fini che interessano, richiama espressamente, tra l'altro, i contributi dovuti all'INPS e le altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali.

Tanto premesso, considerato che la disciplina dell'esonero dalla prestazione della garanzia, di cui all'articolo 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, si rivolge alle imprese cosiddette "*solvibili e virtuose*", appare ragionevole e coerente includere nel predetto calcolo del limite dei crediti rimborsabili senza garanzia, oltre che i versamenti dei tributi che confluiscono in conto fiscale (cui fa riferimento la normativa emanata prima della introduzione del versamento unico), anche i versamenti dei contributi INPS, eseguiti secondo le regole di cui all'articolo 17 del dlgs n. 241 del 1997; tali versamenti, infatti, appaiono altrettanto rappresentativi della vita aziendale, di pari rilevanza ai fini che qui interessano ed in quanto tali sono utili alla individuazione delle imprese finanziariamente affidabili e solvibili, ossia in regola con i versamenti tributari e contributivi.

Pertanto, a conferma di quanto già precisato con la risoluzione 38/E del 29 marzo 2001, concorrono al calcolo dell'ammontare dei versamenti eseguiti nei due anni precedenti i versamenti dei tributi e dei contributi INPS effettuati mediante modello F24 anche attraverso la compensazione con crediti di natura tributaria e non tributaria.

Concorrono al calcolo dell'ammontare dei rimborsi eseguiti nei due anni precedenti i rimborsi dei tributi e dei contributi INPS materialmente erogati nei due anni precedenti e i crediti tributari e quelli relativi ai contributi INPS utilizzati in compensazione con modello F24.

Al fine di usufruire dell'esonero, il contribuente dovrà dichiarare espressamente gli importi dei rimborsi eventualmente erogati dall'INPS oppure di non aver ricevuto rimborsi da parte dello stesso ente.

Si ricorda, in ogni caso, che l'esonero dall'obbligo di prestare garanzie di cui all'articolo 38-*bis*, settimo e ottavo comma del DPR n. 633 del 1972, non può cumularsi con l'esonero - di analogo tenore - disposto, per i rimborsi in conto fiscale, dall'art. 21 del D.I. del 28 dicembre 1993, n. 567, ai sensi del quale *“Non devono essere prestate specifiche garanzie per l'erogazione dei rimborsi, il cui ammontare risulti non superiore al dieci per cento dei complessivi versamenti eseguiti nei due anni precedenti la data della richiesta e registrati nel conto fiscale, esclusi i versamenti conseguenti ad iscrizione a ruolo ed al netto dei rimborsi già erogati”* (cfr. circolare n. 54/E del 4 marzo 1999).

Da ultimo si rappresenta che, ai sensi del primo comma del citato art. 38-*bis*, *“dall'obbligo di prestazione delle garanzie sono esclusi i soggetti cui spetta un rimborso di imposta di importo non superiore a lire 10 milioni”*.

A tal riguardo, con la risoluzione n. 165/E del 3 novembre 2000 è stato chiarito che il limite di dieci milioni di lire va riferito all'intero periodo d'imposta e non alla singola richiesta di rimborso, con la conseguenza che l'esonero dalla prestazione della garanzia non potrà più essere consentito allorquando le richieste di rimborso IVA, annuali e infrannuali, presentate superino tale limite.

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Attilio Befera