

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE N. 50 – del 22.09.2016

NUOVI CHIARIMENTI IN TEMA DI RIMBORSI IVA: CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 33/E DEL 22/07/2016

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 33/E fornisce ulteriori precisazioni in merito alle novità sui rimborsi Iva di cui all'art. 38-bis del D.p.r. 633/1972, in particolar modo ai requisiti per l'esonero dalla presentazione della garanzia.

Fra gli altri argomenti, vengono affrontati anche le questioni inerenti le **società non operative** od in **perdita sistematica**, che in base al comma 4 dell'art. 30 della legge 724 del 1994, non possono chiedere il rimborso o la compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. 241/1997.

Per tali società, al ricorrere di "oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito (...) la società interessata può interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente" (comma 4-bis dell'art. 30 della legge 724/1994, come modificata dal D.lgs. n. 156 del 2015).

Quindi, in primo luogo la società in perdita sistematica o non operativa, può aggirare il divieto di rimborso interpellando l'amministrazione finanziaria.

Ma oltre a tale procedura, in base al successivo comma 4-quater il contribuente che non ha presentato istanza di interpello e che ritiene comunque sussistenti le condizioni di oggettiva impossibilità richiamate al comma 4-bis, può anche effettuare una autovalutazione della sussistenza di tali condizioni, dandone indicazione in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi.

Su tale argomento, non interessando specificatamente le cooperative, si rimanda alle ulteriori precisazioni contenute nella circolare in commento.

Il primo argomento di interesse generale affrontato dalla circolare 33/E in commento, riguarda la sospensione del rimborso Iva ed in particolar modo degli strumenti a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria, che in più circostanze vengono utilizzate dall'Amministrazione Finanziaria in modo improprio, anche per l'assenza di chiarimenti inequivoci.

La circolare commenta così i due principali istituti che consentono la sospensione del rimborso Iva e cioè l'art. 23 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 ed il Fermo amministrativo di cui all'articolo 69 del Regio Decreto 18 novembre 1923, n. 2440.

Vediamo i principali chiarimenti:

SOSPENSIONE DEL RIMBORSO AI SENSI DELL'ARTICOLO 23 DEL DECRETO LEGISLATIVO 18 DICEMBRE 1997, N. 472

Il nuovo articolo 23 (come modificato dal D.lgs. n. 158 del 2015) prevede, al comma 1 che: "Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato **atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi**. La sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo" e al comma 2, rimasto invariato, che: "In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito

Quindi, la novità apportata a tale modalità di sospensione (ed in caso di provvedimento definitivo, compensare il credito chiesto a rimborso) **non solo con gli importi dovuti a titolo di sanzioni, come disposto dal testo previgente dell'articolo 23, ma con tutti gli importi dovuti in base all'atto (imposta e interessi).**

Pertanto, nel caso di atti, ancorché non definitivi, relativi a tributi, sanzioni e interessi, il rimborso del credito può essere temporaneamente sospeso e, una volta che l'atto sia divenuto definitivo, il credito può essere compensato.

Si ricorda che la definitività di un atto si ha generalmente o in caso di mancata impugnazione nei termini di legge (nella maggior parte dei casi 60 gg, sempre che non intervenga la sospensione dei termini feriali o l'accertamento con adesione), oppure dopo sentenza passata in giudicato.

Presentazione della garanzia

In alternativa alla sospensione, può essere richiesto al contribuente di garantire i carichi pendenti mediante presentazione di una fideiussione a tempo indeterminato. Come precisato dalla risoluzione n. 86/E del 12 giugno 2001, *"la nozione di "carichi pendenti" deve essere riferita anche a crediti e sanzioni riferibili a tributi erariali, ad esclusione delle imposte doganali e delle imposte sulla produzione e sui consumi"*.

Comunicazione della sospensione

La sospensione di cui al citato articolo 23 può essere disposta dal competente ufficio sulla base degli elementi e dei dati risultanti agli atti d'ufficio o al sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria ed il relativo provvedimento deve essere notificato all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido.

Fatta questa preliminare premessa, la questione forse più importante e spinosa di tale argomento, è una posizione ufficiale in merito a cosa debba intendersi per **atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi.**

E' alquanto scontato comprendere fra tali atti gli avvisi di accertamento di maggiore imposta o gli atti di recupero di imposta, mentre destano numerose perplessità altri atti che il contribuente potrebbe ricevere sempre riferibili ad un recupero di imposta.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare in commento, fornisce dei chiarimenti in merito alle Comunicazioni di irregolarità.

Comunicazioni di irregolarità

Come noto, le comunicazioni di irregolarità, di cui agli articoli 36-*bis*, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis*, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, vengono inviate al contribuente nei casi in cui dal controllo automatizzato emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato in dichiarazione.

Ricevuta la comunicazione, il contribuente, qualora ritenga che non siano stati valutati correttamente alcuni elementi nella liquidazione dei tributi, ha trenta giorni di tempo per fornire tutte le informazioni utili agli uffici per provare la correttezza dei dati dichiarati e far rettificare gli esiti della liquidazione.

Nel caso in cui il contribuente non richieda assistenza, ovvero l'ufficio confermi gli esiti della comunicazione, in assenza del pagamento delle somme dovute entro trenta giorni, viene eseguita l'iscrizione a ruolo.

Da quanto sopra, emerge che, sebbene le predette comunicazioni non possano essere considerate una **pretesa impositiva definitiva**, esse rappresentano comunque una fase intermedia del procedimento amministrativo tributario finalizzato al recupero del credito erariale e, pertanto, in presenza di determinate condizioni, possono esplicare effetti sul processo di lavorazione dei rimborsi Iva.

In particolare, nel caso in cui i trenta giorni dal ricevimento della comunicazione non siano ancora decorsi o si sia in presenza di comunicazioni di irregolarità per le quali il contribuente ha intrapreso un piano di rateazione che sta regolarmente onorando, l'ufficio, in assenza di ulteriori cause ostative, procede con l'esecuzione del rimborso.

Viceversa, nel caso di mancato pagamento delle somme dovute in un'unica soluzione, scaduti i trenta giorni, o nel caso di decadenza dalla rateazione, l'ufficio può procedere con la sospensione totale o parziale del rimborso IVA.

L'Agenzia chiarisce ulteriormente che le considerazioni su valgono, ai fini della sospensione dei rimborsi IVA, anche per le comunicazioni inviate ai sensi dell'articolo 36-*ter* del d.P.R. n. 600 del 1973, a seguito del controllo formale sulle dichiarazioni.

Purtroppo l'Agenzia delle Entrate non ha fornito alcun chiarimento in merito ai Processi Verbali di Costatazione, che pur essendo degli atti preliminari e quindi non contenenti alcun tipo di pretesa definitiva, non dovrebbero legittimare l'utilizzo dell'istituto disciplinato dall'articolo 23 del D.lgs. n. 472/1997 in commento: ma nella normalità dei casi in presenza di PVC l'Ufficio sospende il rimborso IVA.

Pagamenti rateizzati in base agli istituti definitivi e agli avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione

Altro argomento affrontato dalla circolare in commento sulla sospensione del rimborso di cui all'art. 23 del D.lgs. 472/1997, è legato ad eventuali rateazioni di somme dovute all'erario in maniera definitiva.

Il problema è questo: in presenza di carichi pendenti, quindi somme dovute all'erario da considerarsi "definitive", l'Amministrazione Finanziaria può procedere ad erogare il rimborso richiesto previa compensazione con tali suddetti carichi pendenti.

Ora, nel caso di rateazione di tali somme definitive, le stesse non sono da considerarsi carichi pendenti e quindi non influiscono sulla procedura del rimborso.

Però con riferimento a rateazioni inerenti l'accertamento con adesione, l'acquiescenza, la conciliazione giudiziale ed il reclamo/mediazione qualora il contribuente sospende il pagamento delle rate successiva alla prima, ciò può comportare la decadenza dal beneficio della rateazione (nella normalità dei casi se il mancato pagamento della rata non viene sanato entro il termine di pagamento della successiva).

Premesso ciò, la circolare precisa che le rate non ancora pagate relative all'accertamento con adesione, all'acquiescenza, alla conciliazione giudiziale e al reclamo/mediazione non devono essere considerati carichi pendenti ai fini della sospensione dei rimborsi IVA, ad eccezione delle ipotesi in cui l'omesso o il ritardato pagamento di rate comporti la decadenza dal beneficio della rateazione.

Pagamenti rateizzati a seguito di cartelle di pagamento

Sulle cartelle di pagamento, l'articolo 19, comma 3, del d.P.R. n. 602, così come modificato dal decreto legislativo n. 159, prevede che il debitore decada automaticamente dal beneficio della rateazione in caso di mancato pagamento di cinque rate, anche non consecutive, e che l'importo residuo iscritto a ruolo sia immediatamente e automaticamente riscuotibile in un'unica soluzione.

La circolare precisa che ai fini dell'esecuzione dei rimborsi IVA, anche le rate non ancora versate di una cartella di pagamento non sono considerate carichi pendenti e non comportano la sospensione totale o parziale del rimborso, ad eccezione delle ipotesi in cui l'inadempimento del contribuente determini la decadenza dalla rateazione.

Sospensione giudiziale o amministrativa

L'Agenzia delle Entrate nella circolare in argomento, fornisce inoltre una importantissima precisazione all'interno di questo paragrafo che merita una maggiore evidenziazione: *"considerata la particolare situazione economico-finanziaria del contribuente o la sopravvenuta incertezza della pretesa tributaria, si ritiene che gli atti la cui riscossione è stata oggetto di sospensione amministrativa o giudiziale non comportino la sospensione del rimborso"*.

In altre parole, come noto i nuovi avvisi di accertamento prevedono l'iscrizione a ruolo di una quota di imposta a titolo provvisorio (un terzo), che con gli accertamenti esecutivi avviene in via automatica e cioè trascorsi i 60 giorni successivi alla notifica, nonché ulteriori 30 giorni.

Quindi con il trascorrere di 90 giorni (ovviamente in tale calcolo non si considera dilazione dei termini per l'eventuale accertamento con adesione o per sospensione feriale), non è più richiesta l'emissione della cartella di pagamento per l'iscrizione a ruolo di tali importi, bensì avviene in maniera automatica trascorso tale lasso di tempo.

Contro tale iscrizione provvisoria, il contribuente può proporre istanza di sospensione (amministrativa o giudiziale) che se accolta avrebbe come effetto, la illegittimità della sospensione del rimborso.

In merito a tale ultima affermazione, sembra doveroso osservare che nella pratica capita un po' di tutto, come ad esempio la riscossione coattiva da parte di Equitalia anche in presenza di sospensione giudiziale ed in via generale si riscontra una certa diffidenza da parte dell'amministrazione a rimborsare un credito Iva in presenza di avvisi di accertamento, sebbene impugnati.

APPLICABILITÀ AI RIMBORSI IVA DEL FERMO AMMINISTRATIVO DI CUI ALL'ARTICOLO 69 DEL REGIO DECRETO 18 NOVEMBRE 1923, N. 2440

Con riferimento alle ipotesi di sospensione dei rimborsi IVA, vengono forniti utili chiarimenti anche in relazione all'istituto del fermo amministrativo di cui all'articolo 69 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440.

Il citato articolo 69, sesto comma, dispone che *"Qualora un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo"*.

Il fermo amministrativo costituisce, quindi, un provvedimento di natura cautelare diretto alla tutela delle ragioni di credito delle amministrazioni statali.

A tale proposito, ai fini dell'individuazione dei presupposti circa la sua applicazione, la circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010, paragrafo 6, ha specificato che *"L'istituto del fermo amministrativo ha carattere generale ed è utilizzabile quando la pretesa creditoria della pubblica amministrazione non è ancora certa, liquida ed esigibile"* e che *"La ragione di credito è caratterizzata dal fumus boni iuris, vale a dire dalla sussistenza di elementi tali da determinare nell'Amministrazione il convincimento che esiste una ragionevole fondatezza del suo diritto"*.

Inoltre è chiarito che *"Si tratta di una norma che introduce un generico "fermo" temporaneo dell'esecuzione di un pagamento a carico della Pubblica Amministrazione. Ai sensi della predetta norma, tale misura è richiesta dall'Amministrazione creditrice (fra le Amministrazioni legittimate è espressamente inclusa l'Agenzia delle entrate) alle altre Amministrazioni eventualmente debtrici nei confronti del"*

medesimo contribuente, le quali sono tenute ad eseguirla in attesa di un successivo provvedimento definitivo di incameramento o di sblocco del pagamento oggetto del provvedimento cautelare”.

La "ragione di credito" posta alla base del fermo amministrativo deve comunque avere una "rappresentazione formale" e, quindi, il debito tributario "deve essere espresso almeno a livello di processo verbale di constatazione": in altre parole, il fermo amministrativo può essere disposto già in presenza di un PVC.

La questione principale che riguarda il fermo amministrativo è legata alla sua utilizzabilità di tale istituto al rimborso Iva.

La Circolare chiarisce che in merito all'applicabilità ai rimborsi IVA dell'articolo 69 del regio decreto n. 2440 del 1923, la Corte di Cassazione ha puntualizzato come il provvedimento di sospensione del pagamento ivi previsto *"ha portata generale in quanto mira a garantire la certezza dei rapporti patrimoniali con lo Stato, mediante la concorrente estinzione delle poste reciproche (attive e passive). Ne consegue l'applicabilità della norma ai rimborsi dell'IVA"*.

Quanto sopra precisato, si osserva che, **con riferimento alla materia dei rimborsi IVA**, il legislatore tributario ha disciplinato alcuni strumenti di tutela cautelare quali la sospensione di cui all'articolo 23 del decreto legislativo n. 472 del 1997 o la sospensione di cui al comma 8 dell'articolo 38-bis nei casi di fattispecie penalmente rilevanti.

Ne consegue che il fermo amministrativo, quale istituto di carattere generale nell'ambito della contabilità pubblica, può trovare applicazione esclusivamente in via residuale, e con i limiti sopra delineati, in tutte quelle ipotesi nelle quali non siano utilizzabili gli specifici strumenti di tutela del credito erariale disciplinati dalla normativa tributaria.

RIMBORSI IVA SENZA PRESTAZIONE DI GARANZIA IN PRESENZA DI AVVISI DI ACCERTAMENTO E RETTIFICA

Anticipiamo sin da subito, che in questo paragrafo l'Agenzia ha fornito una interpretazione della nuova disciplina delle garanzie per i rimborsi Iva, molto favorevole per il contribuente.

In particolare viene previsto che causa di divieto di esonero dalla presentazione di idonea garanzia, è la presenza nei due anni antecedenti alla richiesta di rimborso di avvisi di accertamento per scostamenti superiori a certi importi, come disciplinati dallo stesso art. 38-bis del D.p.r. 633/1972.

Con la circolare 32/E del 2014, era stato precisato che la mera circostanza dell'avvenuta notificazione dell'atto nei due anni precedenti - salvo annullamento dello stesso in autotutela o in caso di sentenza favorevole al contribuente passata in giudicato - fosse causa ostativa alla possibilità di ottenere il rimborso senza prestazione di garanzia, a prescindere dalla circostanza che il contribuente abbia o meno definito la pretesa erariale.

Ora, con la circolare 33/E del 2016, l'Amministrazione Finanziaria rettifica tale orientamento, ritenendo che **"l'avvenuto integrale soddisfacimento della pretesa erariale nei termini di legge da parte del soggetto passivo - il quale non abbia reso necessaria alcuna ulteriore attività di riscossione da parte dell'Amministrazione ed abbia spontaneamente versato quanto richiesto, anche a seguito di istituti di definizione agevolata - possa considerarsi idoneo a rimuovere gli effetti pregiudizievoli dell'avvenuta notifica dell'avviso di accertamento ai fini dell'erogazione del rimborso IVA."**

L'Agenzia delle Entrate ritiene che tale nuovo principio sia più adeguato in relazione alle finalità perseguite dall'articolo 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, rispetto al mero decorso del biennio previsto dalla norma per "ricostituire" l'affidabilità del soggetto passivo IVA.

La *ratio* della disposizione in argomento è, infatti, quella di individuare nell'avviso di accertamento o rettifica notificato un indicatore del grado di solvibilità del contribuente che ha chiesto il rimborso IVA e, pertanto, se nel periodo di osservazione lo stesso soddisfa integralmente le proprie pendenze, attraverso uno qualunque degli istituti di definizione messi a disposizione dalla legge, può considerarsi reintegrato tra i contribuenti non "a rischio" e non tenuto alla presentazione della garanzia.

Quindi, questa importantissima precisazione modifica in maniera significativa tutto il panorama delle garanzie sui rimborsi Iva previsto dall'art. 38-bis del d.p.r. 633/1972.

Si ricorda che la disposizione contenuta nel comma 4), prevede che i rimborsi IVA di ammontare superiore a 15.000 euro sono eseguiti previa prestazione della garanzia quando richiesti da soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:

- 1) al **10 per cento** degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;
- 2) al **5 per cento** degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
- 3) all'**1 per cento** degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro.

In merito all'ambito di applicazione della citata previsione, in via interpretativa è già stato chiarito che gli atti da considerare in base alla lettera b) del comma 4 del nuovo articolo 38-bis sono sia gli avvisi di

accertamento e rettifica ai fini IVA, sia quelli relativi agli altri tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Quindi, in virtù delle varie precisazioni fornite, ai fini del calcolo di cui sopra, gli avvisi di accertamento/rettifica dovranno essere considerati nelle seguenti misure:

- Se la pretesa erariale sia rideterminata per effetto di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o reclamo/mediazione, anche successivamente all'istanza di rimborso, il raffronto tra l'imposta dichiarata e quella accertata andrà eseguito con riferimento agli importi rideterminati e non a quelli originariamente accertati (circ. 35/E del 2015)
- Se la pretesa erariale è definita spontaneamente nella sua totalità, tale atto non dovrà essere considerato per il calcolo della franchigia.

CALCOLO DELLA FRANCHIGIA PER ESONERO DELLA GARANZIA

Al momento in cui si scrive, l'Agenzia delle Entrate non ha ancora fornito una esemplificazione numerica in merito alla modalità di calcolo della franchigia. Premesso ciò, avendo rilevato difficoltà operative per la verifica del limite di cui al comma 4) dell'art. 38-bis del D.p.r. 633/1972, qui di seguito si forniscono alcune considerazioni utili per un corretto calcolo, che ribadiamo non sono confermate dall'Amministrazione Finanziaria:

Art. 38-bis, comma 4) del D.p.r. 633/1972

Sono eseguiti previa prestazione della garanzia di cui al comma 5 i rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro quando richiesti:

.....omissis.....

b) da soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:

- 1) al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;
- 2) al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
- 3) all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;

Il primo dubbio che può sorgere dalla lettura della disciplina su illustrata, è se l'obbligo di garanzia sia condizionato alla necessità di avere un avviso di accertamento superiore alle franchigie di legge in **ciascuno** dei due anni antecedenti, o sia sufficiente lo "sforamento" anche in uno solo dei due anni antecedenti.

Sebbene la letteralità della norma potrebbe portare ad una lettura della necessità di un avviso di accertamento per ciascun dei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, la prassi ministeriale sino ad oggi diffusa, sembrerebbe propendere a far intendere che l'affidabilità del biennio precedente sia compromesso nel caso in cui vi sia il superamento della soglia anche in uno solo dei due anni antecedenti la richiesta di rimborso: in altre parole il "**ciascun anno**" non deve riferirsi agli avvisi di accertamento, bensì alla **differenza** richiesta dalla norma.

In altre parole lo splafonamento del limite in questione anche per un solo anno, produce la necessità di presentare garanzia.

Altra questione poco chiara, è la procedura di calcolo di tale differenza.

La norma prevede il confronto fra:

maggiore imposta accertata, rispetto a quella dichiarata.

Quindi al fine di tale calcolo, in presenza di un avviso di accertamento/rettifica dovrà essere considerata la maggiore imposta accertata, rispetto a quella originariamente dichiarata, prendendo in considerazione per il calcolo del suddetto scaglione, la sola imposta dichiarata e accertata.

Così ad esempio, se un contribuente per il 2012 ha dichiarato:

- Ires 70.000
- Irap 15.000
- Iva 250.000

In caso di accertamento solo ai fini Ires, qualora l'avviso di accertamento riguardi solo tale imposta, essendo l'Ires dichiarata inferiore a 150.000, lo scostamento tollerato è del 10% dell'imposta dichiarata (quindi max € 7.000).

Così ad esempio, se nell'esercizio -1 (rispetto alla presentazione dell'istanza di rimborso Iva) viene notificato un accertamento per l'anno 2012 di € 9.000 euro di maggiore Ires, essendo l'Ires dichiarata di € 70.000, si avrà:

$$9.000/70.000 \times 100 = 12,98\%$$

Da ciò, considerando che il limite di cui al comma 4) dell'art. 38-bis del D.p.r. 633/1973, risulta superato, sarà necessario presentare garanzia.

Però se nello stesso anno (esercizio -1), si riceve anche un accertamento per il 2013 di € 4 mila di IRES con imposta dichiarata di altri 70 mila, il calcolo della percentuale di scostamento sarebbe il seguente:

$$\frac{9.000+4.000}{70.000+70.000} = 13.000/140.000 = 9,28\%$$

quindi garanzia no

SCOSTAMENTO INFERIORE AL 10%

Però se i due avvisi di accertamento vengono notificati in due esercizi diversi, esercizio -1 ed esercizio -2, lo splafonamento dell'esercizio -1, determina la necessità della fornitura di garanzia.

Es. -1

$$\frac{9.000}{70.000} = 12,86\%$$

Es. - 2

$$\frac{4.000}{70.000} = 5,71\%$$

Altro aspetto poco chiaro, è relativo alla locuzione "imposta dovuta": così ad esempio ai fini Iva, l'imposta dovuta dovrebbe coincidere con il VL3 che non tiene conto di tutti i versamenti periodici e quindi è ovviamente differente rispetto al debito dell'anno.

QUADRO VL		DEBITI	CREDITI
LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE			
VL1	IVA a debito (somma dei rigi VE25 e VJ20)	,00	
VL2	IVA detraibile (da rigo VF57)		,00
Sez. 1 - Determinazione dell'IVA dovuta o a credito per il periodo d'imposta	VL3 IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2) ovvero	,00	
	VL4 IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1) di cui ricevuti da società di gestione del risparmio *		,00
VL29	Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto di cui versamenti auto UE effettuati in anni precedenti ma relativi a cessioni effettuate nell'anno	1	,00
	di cui sospesi per eventi eccezionali	2	,00
		3	,00
VL30	Ammontare dei debiti trasferiti (*)		,00
VL31	Versamenti integrativi d'imposta		,00
VL32	IVA A DEBITO [(VL3 + rigi da VL20 a VL24) - (VL4 + rigi da VL25 a VL31)] ovvero	,00	
VL33	IVA A CREDITO [(VL4 + rigi da VL25 a VL31) - (VL3 + rigi da VL20 a VL24)]		,00

Da ciò il calcolo per la verifica della fascia su cui calcolare lo scostamento, dovrebbe essere proprio il VL3. Così continuando l'esemplificazione numerica, se l'avviso di accertamento ai fini IRES di € 9.000, contiene una maggiore IVA di 8.000 euro, lo scostamento sarà da calcolarsi sommando gli importi dichiarati per le due tipologie di imposte (70.000 + 250.000) = 320.000, con una tolleranza massima del 5% e quindi sino ad un valore di € 16.000.

Quindi nel caso dell'esemplificazione, la maggiore imposta accertata pari ad € 17.000, risulterebbe superiore alla tolleranza massima consentita e quindi è necessaria la garanzia.